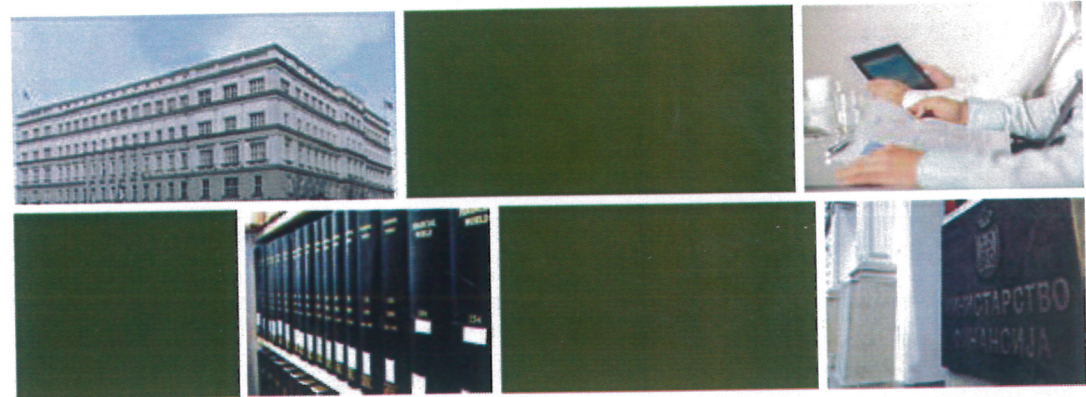




Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 9
септембар 2018.
година LVIII ISSN
0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 9
септембар 2018.
година LVIII
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, министар финансија
Уређивачки одбор
Ана Радевић, др Драган Демировић,
Снежана Карановић, Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Ана Радевић
секретар министра финансија

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

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

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

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2018 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

1. а) Да ли се издаје рачун из члана 42. Закона о порезу на додату вредност у случају узимања добара за пословне сврхе обвезника ПДВ, као и да ли се интерни рачуни које издаје обвезник ПДВ за испоруке добара између својих пословних целина сматрају рачунима у смислу члана 28. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ? 13
- б) Када привредни субјект из свог малопродајног објекта, у конкретном случају пумпе, узима добра (нафту и нафтне деривате) у пословне сврхе, односно у циљу обављања делатности, да ли је дужан да такво узимање добара евидентира преко фискалне касе? 13
2. Порески третман отписа нефактурисаних потраживања која су пријављена у стечајном поступку који је отворен над дужником 16

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Место промета услуга у вези са непокретностима 21
2. Ко има обавезу да обрачуна и плати ПДВ када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши испоруку гаражних врата са уградњом? 24
3. Услови за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност 26
4. Утврђивање пореског дужника за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ изврши British International School из Београда 30
5. Порески третман промета у оквиру реализације посла тзв. повратног лизинга (sale and leaseback) када обвезник ПДВ – инвеститор, на основу уговора о продаји, изврши обвезнику ПДВ – лизинг кући први пренос права располагања на три економски дељиве целине у оквиру
-

грађевинског објекта чија изградња није завршена (у тзв. сивој фази), а након тога обвезник ПДВ – лизинг кућа, на основу уговора о лизингу, изврши промет тих истих економски дељивих целина обвезнику ПДВ од којег су предметна добра купљена, тј. примаоцу лизинга 33

6. Порески третман промета половног теретног моторног возила ..39

7. Одређивање места промета и порески третман услуга оглашавања које страном лице, тј. лице које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу пружа правном лицу (које није обвезник ПДВ) у Републици Србији 41

8. Порески третман промета услуга трговинског заступања које обвезник ПДВ врши страном правном лицу 43

9. У случају када обвезник ПДВ изврши пренос права располагања на грађевинском објекту на који је обрачунат ПДВ, а који је пре извршеног преноса права располагања реконструисан али до момента преноса надлежни орган није издао употребну дозволу за извршену реконструкцију објекта, при чему је издавање употребне дозволе условљено додатним радовима, а уговором чији је предмет пренос права располагања на предметном објекту предвиђено да ће трошкове тих радова сносити продавац, да ли обвезник ПДВ – продавац објекта има право да ПДВ обрачунат на промет добара и услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, извршеног у оквиру реализације додатних радова за потребе добијања употребне дозволе, одбије као претходни порез?..... 45

10. Настанак пореске обавезе и одређивања пореског дужника у случају реализације изградње објекта – ветротурбине 48

11. Порески третман увоза добара – пословних узорака, рекламног материјала и пошилики мале вредности..... 54

12. Место промета услуга на основу уговора закљученог са спонзором клиничког испитивања лекова, односно медицинских средстава чији је предмет логистичка подршка у случају када обвезник ПДВ те услуге пружа страном правном лицу, као и услуга складиштења лекова и

медицинских средстава које обвезник ПДВ пружа страном правном лицу.....	56
13. Порески третман испоруке базе података путем интернета, која подразумева омогућавање приступа и коришћења базе података одређени временски период (у оквиру којег долази до ажурирања) 60	
14. Порески третман промета грађевинског материјала и опреме намењених реконструкцији објекта за службене потребе Амбасаде Државе Катар.....	64
15. Порески третман расхода у случају када обвезник ПДВ повлачи производе из својих продајних објеката пре истека рока трајања који је утиснут одштампавањем, односно који је на други начин одређен од стране произвођача, отписује их и предаје лицу овлашћеном за збрињавање и третман отпада (у циљу уништавања)	66
16. Брисање из евиденције обвезника ПДВ страног лица – обвезника ПДВ које искључиво врши промет обвезницима ПДВ	69
17. Порески третман промета добара која обвезник ПДВ или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство дипломатским и конзуларним представништвима Републике Србије.....	71
18. Одређивање пореског дужника у случају када се изводе радови на високим објектима, а за које је неопходна вештина пењања и знање коришћења одговарајуће опреме, у конкретном случају чишћење спољашњости зграда коришћењем специјалних вештина системом ужади, које обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ.....	74
19. Да ли се накнада за услуге чије је место промета у иностранству урачунава у износ укупног промета за сврху евидентирања за обавезу плаћања ПДВ предузетника?	77
20. Порески третман промета и увоза сурутке	80
21. Порески третман увоза научно-истраживачке опреме и потрошног материјала чија се набавка финансира из средстава донације НАТО	

Комитета за партнерство и кооперативну безбедност посредством Универзитета у Шефилду (Велика Британија), у оквиру реализације програма „Наука за мир и безбедност“ и пројекта „Побољшана сигурност кроз безбеднију цементацију опасних отпада“ 82

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. а) У случају када обвезник (сходно прописима о рачуноводству) по основу дате позајмице у својим пословним књигама евидентира потраживање (од другог обвезника), а потом то потраживање укине на терет расхода, да ли се предметни расход признаје у пореском билансу?..... 85

б) Састављања консолидованог пореског биланса матичног правног лица у случају када је члан групе повезаних правних лица остварио право на порески кредит у складу са одредбама члана 48. Закона о порезу на добит правних лица 85

в) Да ли се право на порески кредит које је обвезник остварио по основу улагања у основна средства у сопственом власништву, у складу са чланом 48. Закона о порезу на добит правних лица, може пренети на друго правно лице које је предметна основна средства стекло путем статусне промене? 85

г) Да ли обвезник – матично правно лице има право на умањење опорезиве добити за износ корекције трансферних цена по основу које је његово зависно правно лице у свом пореском билансу извршило увећање опорезиве добити? 85

д) Уколико обвезник изврши пренос удела у повезаном правном лицу без накнаде другом повезаном правном лицу и по том основу (а сагласно прописима о рачуноводству) искаже расход у својим пословним књигама, да ли се тако исказан расход признаје у пореском билансу обвезника? 85

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних на стицање права својине на стану по основу уговора о доживотном издржавању и ако се плаћа – ко је порески обвезник?91

Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код продаје стана стеченог по основу уговора о доживотном издржавању?91

Да ли се плаћа „порез на пренос апсолутних права и порез на добит на објекат у староградњи ради samozapošljavanja“, као и „да ли лице може да буде ослобођено тих пореза јер је за стицање непокретности улагало свој рад и средства у корист примаоца издржавања“?91

2. Став Савеза рачуновођа и ревизора Србије „да би правним лицима која примењују МСФИ за МСП и рачуноводственом политиком су се определила да непокретности вреднују по методу ревалоризације требало да буде омогућено да основицу пореза на имовину за непокретности утврђују у висини фер вредности непокретности исказане у пословним књигама на последњи дан пословне године“94

3. Да ли микро и мала правна лица приликом утврђивања пореза на имовину могу да користе пореску основицу исказану по фер методу?97

4. Да ли се плаћа порез по основу брачног уговора кога закључују супружници, а којим врше деобу сувласничке заједнице на покретној и непокретној имовини коју су стекли током трајања брака?100

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Када је реч о пореском ослобођењу које се односи на зараду физичког лица – особе са инвалидитетом запослене у предузећу за радно оспособљавање и запошљавање особа са инвалидитетом, да ли износ по основу пореза на доходак грађана на ту зараду остаје као приход физичком лицу – особи са инвалидитетом?103

-
2. Да ли основица за обрачун пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде? 105
 3. Порески третман прихода који физичко лице оствари као материјалну подршку према одлуци јединице локалне самоуправе о правима у области социјалне заштите и сагласно закону којим се уређује социјална заштита 107
 4. Порески третман прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву, а који удео је у свом власништву имао непрекидно најмање десет година 110

АКЦИЗЕ

1. Да ли се дијететски суплементи који у свом саставу садрже екстракт зелене кафе и инстант кафу, а који се према наводима из дописа сврставају у тарифну ознаку номенклатуре ЦТ 2106 90 98 90 и који се на тржиште пласирају преко апотека и дрогерија, сврставају у акцизне производе на које се обрачунава и плаћа акциза? 113
 2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и то на гасно уље (гасно уље екстра лако евро EL) које се користи у процесу производње топлотне енергије за загревање уља за ложење средње S на одговарајућој температури, у случају када је претежна делатност привредног субјекта 35.30 – Снабдевање паром и климатизација 116
 3. Остваривања права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности наведене са тарифним ознакама номенклатуре ЦТ из члана 9 став 1. тач. 3), 5) и 7) Закон о акцизама који се користе за грејање пословног, односно стамбеног простора 119
-

-
4. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – евро дизел тарифне ознаке номенклатуре ЦТ 2710194300, који се користи за загревање пословног простора, када Универзитет у Новом Саду Академија уметности, као индиректни буџетски корисник, не поседује у својој архиви одлуку о уступању којом је одобрено коришћење предметног пословног простора 123
5. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у индустријске сврхе, у конкретном случају на утрошено GASNO ULJE EKSTRA LAKO EVRO EL, које се користи у производном процесу као енергент за добијање водене паре у парном котлу, за производњу пелетиране хране за домаће животиње (шифра делатности 10.91 – Производња готове хране за домаће животиње), Сектор Ц – Прерађивачка индустрија 126
6. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе за загревање простора у коме се врши узгој живине и производња конзумних јаја, при чему се за загревање тог простора користе нафтни топови који као енергент користе гасно уље (дизел гориво gasno ulje 0,1 или evrozdizel) и гасне грејалице на течни нафтни гас 129
7. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе, за превоз ствари у домаћем саобраћају, у случају када се јавни превоз обавља лаким теретним возилима на основу Привременог решења о дозволи обављања домаћег јавног превоза ствари у друмском саобраћају, издатим од стране Министарства грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре 134

ЦАРИНЕ

1. Наплата компензаторне камате приликом стављања у слободан промет споредних добијених производа насталих у поступку активног оплемењивања 139
-

2. Да ли је број запослених у привредном друштву услов за остваривање права на повластицу прописану Уредбом о условима, начину и поступку ослобођења од царинских и других дажбина на увоз опреме? 140

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно физичко лице – резидент Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске оствари продајом удела у капиталу домаћег привредног друштва, другом домаћем правном лицу, са аспекта примене Споразума о избегавању двоструког опорезивања са Уједињеним Краљевством Велике Британије и Северне Ирске и, с тим у вези, да ли тако остварени капитални добитак спада у „Приход од имовине“ из члана 13. Споразума?..... 143

2. Порески третман накнаде за лиценцу за софтвер коју резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из Швајцарске 146

ФИСКАЛНЕ КАСЕ

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе оствареног у случају када привредни субјекти – агенти и оператери, врши продају игара на срећу у име и за рачун приређивача игара на срећу – Државне лутрије Србије физичким лицима, а који је на основу Уговора ангажован од стране Државне лутрије Србије да врши продају игара на срећу у име и за рачун приређивача игара на срећу – Државне лутрије Србије, као и питање организације наплатног места и могућности држања новца од продаје игара на срећу заједно са

новцем добијеним од продаје добара и услуга за које постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе 151

2. Обезбеђивање депозита за потребе враћања кusura на почетку радног дана 153

Да ли постоји могућност да се поред држања готовог новца подигнутог код пословне банке (депозит предвиђен у одлуци о висини депозита намењен главној благајни малопродајног објекта) и дневних пазара, држи и ситан новац, који би се користио за потребе уситњавања наведене готовине? 154

Да ли је обавезно паковати дневне пазаре продавнице у различите сигурносне вреће по данима или је могуће спајати дневне пазаре од различитих дана у исту врећу? 154

Да ли постоји могућности чувања дневног пазара, односно премештања дела дневног пазара (готовине и других средстава плаћања) из фискалне касе у току радног дана у главну благајну малопродајног објекта (трезор) предметног привредног субјекта? 154

Да ли је дозвољено вршити повраћај, односно исплату готовине купцима на основу рекламације, односно враћања робе по основу попуњеног Обрасца НИ, као и повраћај исплата у готовини по основу рефакције ПДВ-а страним држављанима? 154

3. Да ли постоји обавезе евидентирања промета преко фискалне касе који привредни субјект оствари продајом Таг уређаја (уређаји за електронску наплату путарине), у оквиру делатности 52.21 (Услугне делатности у копненом саобраћају) из Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10)? 159

4. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе који аеродром остварује наплатом и одржавањем паркиралишта или

гаража, у оквиру делатности 52.21 (Услугне делатности у копненом саобраћају) из Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10)? ... 161

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

ОБАВЉАЊЕ ПЛАЋАЊА ПРАВНИХ ЛИЦА, ПРЕДУЗЕТНИКА И ФИЗИЧКИХ ЛИЦА КОЈА НЕ ОБАВЉАЈУ ДЕЛАТНОСТ

1. Измиривање међусобних новчаних обавеза правних лица и предузетника уколико су њихови рачуни у тренутку плаћања блокирани ради извршења принудне наплате..... 163

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у септембру 2018. године..... 165

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли се издаје рачун из члана 42. Закона о порезу на додату вредност у случају узимања добара за пословне сврхе обвезника ПДВ, као и да ли се интерни рачуни које издаје обвезник ПДВ за испоруке добара између својих пословних целина сматрају рачунима у смислу члана 28. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ?

б) Када привредни субјект из свог малопродајног објекта, у конкретном случају пумпе, узима добра (нафту и нафтне деривате) у пословне сврхе, односно у циљу обављања делатности, да ли је дужан да такво узимање добара евидентира преко фискалне касе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-163/2018-04 од 6.9.2018. год.)

а) Са аспекти Закона о порезу на додату вредност

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, 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 (члан 4. став 1. Закона).

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

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који врши промет добара или услуга другом обвезнику ПДВ дужан је да за извршени промет изда рачун. Међутим, када се ради о узимању добара за пословне сврхе обвезника ПДВ, које се не сматра прометом добара у складу са Законом, у том случају не издаје се рачун из члана 42. Закона. Поред тога, ако обвезник ПДВ за испоруке добара између својих пословних целина издаје интерне рачуне, такви рачуни, у складу са одредбом члана 26. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС“, бр. 123/12, 86/15 и 52/18), не сматрају се рачунима у смислу члана 28. став 2. тачка 1) Закона. У интерним рачунима не исказује се ПДВ.

б) Са аспекта Закона о фискалним касама

Одредбом члана 3. ст. 1. и 2. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон) прописано је да је лице које је уписано у одговарајући регистар и који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе постоји и у случају када се услуга пружа физичком лицу, а накнаду за пружене услуге сноси правно лице, односно предузетник, и то независно од начина плаћања (готовина, чек, картица и безготовинско плаћање).

Ставом 3. наведеног члана Закона прописано је да се обавеза 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 („Службени 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, имајући у виду да делатност трговине на мало нафтом и нафтним дериватима није изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе наведеним чланом Закона, као ни наведеном Уредбом, промет који привредни субјект оствари продајом добара (нафте и нафтних деривата) физичким лицима и другим привредним субјектима дужан је да евидентира преко фискалне касе, без обзира да ли се наплата врши готовински или безготовинском уплатом на рачун привредног субјекта који се бави прометом добара (нафте и нафтних деривата) на мало.

Међутим, када привредни субјект из свог малопродајног објекта, у конкретном случају пумпе, узима добра (нафту и нафтне деривате) у пословне сврхе, односно у циљу обављања делатности, према нашем мишљењу, такво узимање добара у циљу обављања делатности није дужан да евидентира преко фискалне касе, с обзиром да се овакво узимање добара не сматра прометом у смислу члана 3. Закона.

Такође, из претходно наведеног произилази да је привредни субјект дужан да за тако узета добра изврши раздужење

малопродајног објекта и интерним рачуном задужи место трошка у привредном субјекту по набавној цени, у складу са прописима који регулишу област рачуноводства и ревизије.

2. Порески третман отписа нефактурисаних потраживања која су пријављена у стечајном поступку који је отворен над дужником

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-68/2018-04 од 4.9.2018. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на добити правних лица

У складу са чланом 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: ЗПДПЛ), 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 ненаплатава;

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 одредбама члана 16. ст. 5. и 6. Закона, на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања за која су испуњени услови из става 1. тач. 1) и 2), односно става 2. овог члана, под условом да су трошкови утужења појединачног дужника већи од укупног износа потраживања од тог дужника, при чему се под

трошковима утужења сматрају таксе и други јавни приходи који се плаћају за подношење тужбе у складу са законом којим се уређују судске таксе.

У смислу одредбе члана 16. став 10. ЗПДПЛ, сва отписана, исправљена и друга потраживања која су била 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 обвезника.

У складу са прописима којима се уређује рачуноводство и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, у пословним књигама обвезника се на одговарајућем рачуну групе 28 – Активна временска разграничења, евидентирају потраживања за нефактурисани приход, по основу којих се исказују приходи текућег периода који нису могли бити фактурисани, а за које су настали трошкови у текућем периоду.

Како произилази из садржине поднетог захтева, обвезник је у својим пословним књигама исказао приход од потраживања по основу фактура (испостављених дужнику) за пружене услуге, као и по основу потраживања за нефактурисани приход. С обзиром да је (како даље наводите у предметном захтеву) над дужником отворен стечајни поступак, обвезник је предметна потраживања пријавио у стечајном поступку, при чему је стечајни управник оспорио део потраживања за који нису испостављене фактуре. С тим у вези, обвезник је покренуо парнични поступак против стечајног управника у оквиру којег је ангажован судски вештак који је утврдио да је уговорна обавеза извршена (од стране обвезника) и да је потраживање обвезника (према дужнику) на име износа који није фактурисан основано. Имајући у виду наведено, поставило се питање пореског третмана отписа (нефактурисаног) потраживања, у конкретном случају.

Сагласно цитираним законским одредбама, уколико обвезник отпише потраживања (укључујући и нефактурисана) која су пријављена у стечајном поступку који је отворен над дужником,

а која су претходно била укључена у приходе обвезника, при чему је обвезник (сходно позитивним прописима) покренуо поступак пред надлежним судом ради доказивања основаности дела потраживања (оспореног од стране стечајног управника), сматрамо да се расход исказан по наведеном основу у пословним књигама обвезника признаје, имајући у виду да су, у конкретном случају, испуњени услови прописани одредбом члана 16. став 1. ЗПДПЛ.

Међутим, уколико обвезник одустане од поступка који се води ради доказивања основаности дела потраживања оспореног од стране стечајног управника, дужан је да за износ предметног потраживања увећа приходе. Сходно томе, уколико обвезник закључи вансудско поравнање са стечајним управником, према којем је један део (првобитно оспореног) потраживања потврђен од стране стечајног управника, при чему обвезник одустаје од наплате остатка истог потраживања, сматрамо да је обвезник дужан да за износ потраживања (од чије је наплате одустао) увећа приходе. Изузетно од наведеног, у случају да су трошкови утужења већи од износа предметног потраживања, на терет расхода признаје се отпис истог потраживања, сагласно одредбама члана 16. ст. 5. и 6. Закона.

Напомињемо да је по основу отписаних потраживања која су била призната као расход, а која се касније наплате, обвезник дужан да увећа пореску основицу – опорезиву добит која се утврђује у пореском билансу који се подноси за порески период у којем је исто (потраживање) наплаћено.

2. Са аспектиа Закона о порезу на годайиу вредности

Сагласно одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: ЗПДВ), предмет опорезивања ПДВ су 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. ЗПДВ).

Према одредби члана 15. став 1. ЗПДВ, услуга се сматра пруженом даном када је:

- 1) завршено појединачно пружање услуге;
- 2) престао правни основ пружања услуге – у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга.

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

Делимична услуга сматра се извршеном у време када је окончано пружање тог дела услуге (став 3. члана 15. ЗПДВ).

Делимична услуга из става 3. овог члана постоји ако је за одређене делове економски дељиве услуге посебно уговорена накнада (став 4. члана 15. ЗПДВ).

Одредбом члана 16. ЗПДВ 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, укључујући и услуге непосредно повезане са тим услугама које пружа исто лице;
 - 3) настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавеза нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

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

Рачун, у складу са ставом 4. истог члана ЗПДВ, 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. ЗПДВ).

Сагласно наведеном, обвезник ПДВ – пружалац услуге израде софтвера дужан је да на дан промета предметне услуге обрачуна ПДВ, да за извршени промет изда рачун у складу са ЗПДВ и Правилником о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС“, бр. 123/12, 86/15 и 52/18) и да обрачунати ПДВ плати у складу са ЗПДВ. С тим у вези, имајући у виду да је, према наводима из вашег захтева, обвезник ПДВ пријавио одређено потраживање у стечајном поступку, да је стечајни управник оспорио потраживање, а да је према налазу вештака пријављено потраживање основано, утврђивање да ли је и када у конкретном случају извршен промет услуге није пореско-правно, већ фактичко питање, које за сврху опорезивања ПДВ утврђује надлежни порески орган.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Место промета услуга у вези са непокретностима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-0098/2018-04 од 28.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. Наиме, када услугу пружа обвезник ПДВ, пореским обвезником којем се пружа услуга, у складу са чланом 12. став 2. Закона, сматра се:

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

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

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

У случају када се услуга пружа пореском обвезнику из члана 12. став 2. Закона, а за одређивање места промета услуге нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета услуге одређује се у складу са тим начелом. Према наведеном начелу, тј. према члану 12. став 4. Закона, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не

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

Међутим, када је за одређену услугу која се пружа пореском обвезнику из члана 12. став 2. Закона прописано да се за одређивање места промета те услуге не примењује начело из члана 12. став 4. Закона, место промета услуге одређује се у складу са одговарајућом одредбом члана 12. Закона којом је уређен изузетак од примене наведеног начела. Примера ради, место промета услуга која је у вези са непокретношћу одређује се у складу са чланом 12. став 6. тачка 1) Закона према месту у којем се налази непокретност, уз напомену да је Правилником о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 21/17, у даљем тексту: Правилник) ближе уређено које се услуге сматрају услугама у вези са непокретностима чије се место промета одређује према месту у којем се непокретност налази.

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

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

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

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

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

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

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

У складу са чланом 2. став 1. Правилника, услугама у вези са непокретностима, у смислу члана 12. став 6. тачка 1) Закона, сматрају се само оне услуге које су непосредно повезане са непокретностима.

Сагласно ставу 2. истог члана Правилника, сматра се да су услуге непосредно повезане са непокретностима у следећим случајевима:

1) ако се пружају помоћу непокретности у смислу да је непокретност кључна и нужна за пружање услуге;

2) ако се пружају на непокретности или су усмерене ка непокретности, а за циљ имају промену која се односи на непокретност (правну или физичку).

Одредбама чл. 3. и 4. Правилника прописано је које се услуге сматрају, односно које се услуге не сматрају услугама у вези са непокретностима, у смислу члана 12. став 6. тачка 1) Закона.

2. Ко има обавезу да обрачуна и плати ПДВ када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши испоруку гаражних врата са уградњом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-132/2018-04 од 28.9.2018. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени 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 испоруку гаражних врата са уградњом, мишљења смо да је реч о промету који се сматра прометом добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Према томе, обавезу да обрачуна и плати ПДВ за наведени промет има обвезник ПДВ – прималац добра, с обзиром да је реч о активности из групе 43.29 – Остали инсталациони радови у грађевинарству (ако је реч о аутоматским гаражним вратима), односно 43.32 – Уградња столарије (ако није реч о аутоматским гаражним вратима) Класификације делатности, наведених у члану 2. став 1. тач. 13) и 15) Правилника.

Сагласно одредбама члана 3. Закона, предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет

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

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

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

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

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

3. Услови за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-416/2018-04 од 28.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ изврши пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако су испуњени прописани услови: да је стицалац обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да наставља да обавља исту делатност

коју је обављао преносилац. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона утврђује се на дан преноса имовине. С тим у вези, уколико су предметни услови испуњени, на пренос целокупне, односно дела имовине ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Међутим, ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са Законом.

Према томе, ако су у конкретном случају испуњени услови за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона, а обвезник ПДВ – преносилац имовине обрачуна ПДВ за извршени пренос, обвезник ПДВ – стицалац имовине нема право да тако обрачунати ПДВ одбије као претходни порез.

Међутим, ако у конкретном случају нису испуњени услови за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона, што значи да је обвезник ПДВ – преносилац дужан да за промет добара, односно услуга, за чији је промет порески дужник у складу са Законом, обрачуна ПДВ, обвезник ПДВ – стицалац имовине има право да ПДВ који му је обрачунат по том основу, одбије од ПДВ који дугује, уз испуњење свих Законом прописаних услова.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2) наставка обављања делатности предузетника у форми привредног друштва, у складу са Законом којим се уређују привредна друштва;

3) продаје, улагања, односно бестеретног давања;

4) наслеђивања.

Сагласно одредбама члана 3. став 1. Правилника о преносу имовине, пренос дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен

је пренос дела имовине као пословне целине којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца тог дела имовине код:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

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

4. Утврђивање пореског дужника за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ изврши British International School из Београда

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-732/2018-04 од 27.9.2018. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника

за порез на додату вредност („Службени 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.

За промет добара и услуга из области грађевинарства, који обвезник ПДВ врши лицу које није обвезник ПДВ и није лице из члана 9. став 1. Закона, порески дужник је обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга.

Према томе, а имајући у виду да British International School из Београда није обвезник ПДВ нити лице из члана 9. став 1. Закона, за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ изврши овој школи, порески дужник је обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга. Поред тога, ако би British International School из Београда била обвезник ПДВ који врши промет из члана 25. став 2. тачка 13) Закона, при набавци добара и услуга из области грађевинарства од другог обвезника ПДВ за потребе изградње објекта намењеног обављању делатности у оквиру које врши наведени промет, British International School из Београда не би имала право на одбитак обрачунатог ПДВ као претходног пореза у складу са Законом.

Независно од наведеног, указујемо да се обавеза за плаћање, односно право на повраћај ПДВ утврђује за порески период на основу целокупног пословања обвезника ПДВ у том пореском периоду, а не на основу једног промета који у складу са Законом може бити и порески неутралан.

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

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

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 13) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације, као и са њима непосредно повезан промет 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 („Службени гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 13) Закона, сматрају се услуге образовања (предшколског, основног, средњег, вишег и високог) и професионалне преквалификације, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности у складу са прописима који уређују ту област, независно од тога да ли су ова лица усмерена ка остваривању добити

5. Порески третман промета у оквиру реализације посла тзв. повратног лизинга (sale and leaseback) када обвезник ПДВ – инвеститор, на основу уговора о продаји, изврши обвезнику ПДВ – лизинг кући први пренос права располагања на три економски дељиве целине у оквиру грађевинског објекта чија изградња није завршена (у тзв. сивој фази), а након тога обвезник ПДВ – лизинг кућа, на основу уговора о лизингу, изврши промет тих истих економски дељивих целина обвезнику ПДВ од којег су предметна добра купљена, тј. примаоцу лизинга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-735/2018-04 од 25.9.2018. год.)

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

68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

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

Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) уређено је, између осталог, која се добра сматрају објектима, економски дељивим целинама у оквиру објеката, новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

Према томе, када у оквиру реализације посла тзв. повратног лизинга (sale and leaseback) обвезник ПДВ – инвеститор, на основу уговора о продаји, изврши обвезнику ПДВ – лизинг кући први пренос права располагања на три економски дељиве целине у оквиру грађевинског објекта чија изградња није завршена (у тзв. сивој фази), обвезник ПДВ – инвеститор дужан је да по том основу

обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Када обвезник ПДВ – лизинг кућа, на основу уговора о лизингу, изврши промет тих истих економски дељивих целина обвезнику ПДВ од којег су предметна добра купљена, тј. примаоцу лизинга, при чему је тим уговором предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са чланом 10. став 2. тачка 2) Закона (што подразумева постојање претпоставке да је у моменту закључења уговора о лизингу извесно да ће обвезник ПДВ – прималац лизинга стечена добра користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, примера ради за промет услуга давања у закуп пословног простора), порески дужник за предметни промет је обвезник ПДВ – прималац лизинга.

Ако после закључења уговора о лизингу, на основу којег је у конкретном случају извршен промет економски дељивих целина у складу са Законом, обвезник ПДВ – прималац лизинга изврши улагање у предметне економски дељиве целине у циљу њиховог привођења намени (завршетак грађења), тј. за потребе давања у закуп, али те економски дељиве целине не изнајми, већ изврши њихову продају, порески третман промета тих добара одређује се на следећи начин:

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

2) ако обвезник ПДВ прода економски дељиве целине другом обвезнику ПДВ, који обрачунати ПДВ не може у потпуности одбити као претходни порез, односно лицу које није обвезник ПДВ, обвезник ПДВ – продавац дужан је да за први пренос права располагања (део економски дељивих целина који је изграђен од дана њиховог стицања од лизинг куће) обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, док за део економски дељивих целина који је обвезник ПДВ – продавац стекао од лизинг куће не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, с обзиром да је за тај промет Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, уз напомену да се предметни део опорезује порезом на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

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

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

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се предаја добара на основу уговора о лизингу, односно закупу, закљученог на одређени период, за покретне или непокретне ствари, када ниједна од уговорних страна не може раскинути уговор ако се стране придржавају уговорних обавеза (члан 4. став 3. тачка 2а) Закона).

Правилником о критеријумима на основу којих се одређује када се предаја добара на основу уговора о лизингу, односно закупу сматра прометом добара („Службени гласник РС“, бр. 122/12) ближе се уређују критеријуми на основу којих се одређује када се предаја

добара на основу уговора о лизингу, односно закупу из члана 4. став 3. тачка 2а Закона сматра прометом добара.

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине

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

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

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

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

У складу са ставом 3. истог члана Правилника, у случају промета новоизграђеног грађевинског објекта, односно економски дељиве целине у оквиру тог објекта, када се само промет дела тог објекта опорезује ПДВ као први пренос права располагања, обвезник

ПДВ утврђује проценат вредности објекта који се опорезује ПДВ (у даљем тексту: проценат вредности објекта).

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

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

6. Порески третман промета половног теретног моторног возила

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-71/2018-04 од 24.9.2018. год.)

Пре свега, обављање привредне делатности у статусу предузетника значи да предузетник обавља делатност, а не радња. Све правне послове у обављању делатности предузетника предузима предузетник у своје име, имајући у виду да радња не постоји као субјект у праву. Наиме, према закону којим се уређују привредна друштва, предузетник је пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији. Предузетник послује и учествује у правном промету под пословним именом које је регистровано у складу са законом о регистрацији, а које, између осталог, обавезно садржи име и презиме предузетника. С тим у вези, мишљења смо да уговор о продаји моторног возила који закључује предузетник, у својству продавца, мора да садржи податак о пословном имену предузетника – продавца.

Када је реч о пореском третману промета теретног моторног возила по основу чије набавке је обвезник ПДВ – предузетник имао право да ПДВ обрачунат у претходној фази промета одбије као претходни порез у потпуности или сразмерно (независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза), обвезник ПДВ – предузетник дужан је да за тај промет обрачуна ПДВ. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04 ... 30/18, у даљем тексту: Закон).

Указујемо, пренос уз накнаду права својине на теретном моторном возилу на који се плаћа ПДВ, изузет је од опорезивања порезом на пренос апсолутних права (члан 24а тачка 1) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01 ... 68/14).

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

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

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.

7. Одређивање места промета и порески третман услуга оглашавања које страно лице, тј. лице које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу пружа правном лицу (које није обвезник ПДВ) у Републици Србији (Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00094/2018-04 од 24.9.2018. год.)

У складу са одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга које се пружају пореском обвезнику нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета услуга одређује се у складу са тим начелом. Према наведеном начелу, тј. према члану 12. став 4. Закона, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

У складу са наведеним, када страно лице, тј. лице које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу, а под претпоставком да то страно лице није обвезник ПДВ у Републици Србији, пружа услуге оглашавања привредном друштву са седиштем у Републици Србији, сматра се да страно лице пружа услугу пореском обвезнику из члана 12. став 3. тачка 1) Закона. Местом промета предметних услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште, тј. у конкретном случају Република

Србија. Према томе, независно од тога што, у конкретном случају, привредно друштво – прималац услуга није обвезник ПДВ, то лице (привредно друштво – прималац услуга) је порески дужник за промет услуга оглашавања који му врши страном лице, што значи да је дужно да по основу наведеног промета страног лица обрачуна ПДВ, да поднесе пореску пријаву (Образац ПППДВ) и да плати обрачунати ПДВ у складу са Законом.

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

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

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.

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 (члан 10. став 1. тачка 3) Закона).

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

Сагласно одредби 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.

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

8. Порески третман промета услуга трговинског заступања које обвезник ПДВ врши страном правном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00238/2018-04 од 14.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета услуга одређује се у складу са тим начелом. Према наведеном начелу, тј. према члану 12. став 4. Закона, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у

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

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ пружа услуге трговинског заступања правном лицу са седиштем у иностранству – пореском обвезнику из члана 12. Закона, реч је о услугама чије се место промета одређује у складу са чланом 12. став 4. Закона, тј. према месту у којем се налази седиште примаоца услуга или стална пословна јединица ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште.

Према томе, промет услуга трговинског заступања који се врши правном лицу са седиштем у иностранству, односно сталној пословној јединици тог лица која се не налази у Републици Србији, није предмет опорезивања ПДВ, што значи да се по основу пружања тих услуга ПДВ не обрачунава и не плаћа.

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).

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

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

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

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

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

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

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

Место промета услуге посредовања која се пружа пореском обвезнику, осим услуга посредовања из става 6. тачка 1) овог члана, одређује се у складу са ставом 4. овог члана (члан 12. став 7. Закона).

Одредбом члана 790. став 1. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93 и „Службени лист СЦГ“, бр. 1/03 – Уставна повеља) прописано је да се уговором о трговинском заступању обавезује заступник да се стално стара да трећа лица закључују уговоре са његовим налогодавцем, и да у том смислу посредује између њих и налогодаваца, као и да по добијеном овлашћењу закључује уговоре са трећим лицима у име и за рачун налогодаваца, а овај се обавезује да му за сваки закључени уговор исплати одређену накнаду (провизију).

9. У случају када обвезник ПДВ изврши пренос права располагања на грађевинском објекту на који је обрачунат

ПДВ, а који је пре извршеног преноса права располагања реконструисан али до момента преноса надлежни орган није издао употребну дозволу за извршену реконструкцију објекта, при чему је издавање употребне дозволе условљено додатним радовима, а уговором чији је предмет пренос права располагања на предметном објекту предвиђено да ће трошкове тих радова сносити продавац, да ли обвезник ПДВ – продавац објекта има право да ПДВ обрачунат на промет добара и услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, извршеног у оквиру реализације додатних радова за потребе добијања употребне дозволе, одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00595/2018-04 од 14.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ изврши пренос права располагања на грађевинском објекту на који је обрачунат ПДВ, а који је пре извршеног преноса права располагања реконструисан али до момента преноса надлежни орган није издао употребну дозволу за извршену реконструкцију објекта, при чему је издавање употребне дозволе условљено додатним радовима, а уговором чији је предмет пренос права располагања на предметном објекту предвиђено да ће трошкове тих радова сносити продавац у смислу да по том основу неће потраживати од купца објекта додатну накнаду, мишљења смо да обвезник ПДВ – продавац објекта има право да ПДВ обрачунат на промет добара и услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, извршеног у оквиру реализације додатних радова за потребе добијања употребне дозволе, одбије као претходни порез. Поред тога напомињемо, реализација додатних

радова на грађевинском објекту, у конкретном случају, не сматра се новим прометом продавца грађевинског објекта.

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 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 дуговног ПДВ, и то:

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

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

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

10. Настанак пореске обавезе и одређивања пореског дужника у случају реализације изградње објекта – ветротурбине (Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-78/2017-04 од 13.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, на дан настанка пореске обавезе, има порески дужник – прималац предметних добара и услуга. Када је реч о промету добара и услуга који се врши у оквиру грађења објекта, а који се не сматра прометом добара и услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ –

испоручилац добара, односно пружалац услуга. Пореска обавеза код изградње грађевинских објеката настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи: промет добара и услуга, односно наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга.

Према томе, у случају када је уговорено да ће у оквиру реализације изградње ветротурбине (која се сматра објектом у складу са прописима којима се уређује планирање и изградња) обвезник ПДВ извршити промет добара другом обвезнику ПДВ – инвеститору, и то:

– испоруку металног прстена који се уграђује у бетонски темељ и представља спону између темеља и торња ветротурбине, при чему ће изградњу бетонског темеља и уградњу металног прстена у темељ извршити друго лице које је ангажовао обвезник ПДВ – инвеститор, испорука металног прстена не сматра се прометом добра из области грађевинарства, што значи да је за тај промет порески дужник обвезник ПДВ – испоручилац предметног добра. За промет металног прстена обвезник ПДВ – испоручилац дужан је да обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом;

– испоруку и монтажу, односно уградњу осталих елемената ветротурбине (торањ, гондола, мотор и др.) уз обавезу тестирања и пуштања у рад ветротурбине, реч је о промету добра из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (група 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина Класификације делатности), за који је порески дужник обвезник ПДВ – инвеститор. На дан настанка пореске обавезе – промета, односно аванса обвезник ПДВ – инвеститор дужан је да обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. С тим у вези, а имајући у виду да у конкретном случају није уговорено издавање ситуација, сматра се да промет добра, у складу са чланом 14. став 1. тачка 3) Закона, настаје даном преузимања добра од стране обвезника ПДВ – инвеститора, док се плаћања која, пре преузимања

добра, обвезник ПДВ – инвеститор изврши обвезнику ПДВ који врши промет добра из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се авансним плаћањима.

Поред тога, указујемо да обвезник ПДВ који у оквиру реализације изградње ветротурбине другом обвезнику ПДВ изврши испоруку металног прстена без обавезе уградње (промет за који је порески дужник у складу са Законом) и испоруку осталих елемената ветротурбине са обавезом монтаже, односно уградње, укључујући и обавезу тестирања и пуштања у рад ветротурбине (промет за који није порески дужник у складу са Законом), има право да ПДВ обрачунат у претходној фази промета, односно плаћен при увозу добара (нпр. металног прстена и осталих елемената ветротурбине) одбије као претходни порез почев од пореског периода у којем су испуњени услови за одбитак претходног пореза у складу са Законом (нпр. за увоз добара почев од пореског периода у којем обвезник ПДВ поседује документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза).

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

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара 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 о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15), 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 („Службени 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 ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. ст. 1. и 3. тачка 6) Закона, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 2. истог члана Правилника).

Одредбама члана 14. став 1. тач. 1) и 2) Закона прописано је да промет добара настаје даном отпочињања слања или превоза добара примаоцу или трећем лицу, по његовом налогу, ако добра шаље или превози испоручилац, прималац или треће лице, по њиховом налогу, односно даном преузимања добара од стране примаоца у случају уградње или монтаже добара од стране испоручиоца или, по његовом налогу, трећег лица.

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, укључујући и услуге непосредно повезане са тим услугама које пружа исто лице;

3) настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавеза нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

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 дуговог ПДВ, и то:

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

11. Порески третман увоза добара – пословних узорака, рекламног материјала и пошиљки мале вредности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-452/2018-04 од 12.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), на увоз добара – пословних узорака, рекламног материјала и пошиљки мале вредности (осим пошиљки мале вредности које домаћи и страни држављани бесплатно примају од физичких лица из иностранства, уз услов да је реч о пошиљкама које нису комерцијалне природе), ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, с обзиром да за увоз предметних добара одредбама члана 26. Закона није прописано пореско ослобођење.

Поред тога напомињемо, одредбе члана 6. Закона којима је, између осталог, уређено да се код бесплатног давања пословних узорака у уобичајеним количинама за ту намену купцима или потенцијалним купцима, односно трећим лицима за потребе анализе на основу акта надлежног органа и давања рекламног материјала и других поклона мање вредности, ако се дају повремено различитим лицима, сматра да промет добара и услуга, у смислу овог закона, није извршен, не примењују се на увоз добара.

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ:

1) испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности;

2) увоз добара у Републику.

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

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

Сагласно одредбама члана 6. став 1. Закона, сматра се да промет добара и услуга, у смислу овог закона, није извршен код:

1) преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стичалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност;

2) замене добара у гарантном року;

3) бесплатног давања пословних узорака у уобичајеним количинама за ту намену купцима или потенцијалним купцима, односно трећим лицима за потребе анализе на основу акта надлежног органа;

4) давања рекламног материјала и других поклона мање вредности, ако се дају повремено различитим лицима.

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

Према одредбама члана 26. Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара:

1) чији промет је у складу са чланом 24. став 1. тач. 5), 10), 11) и 13)–16в) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ;

1а) која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ;

1б) која су извезена, а која се у Републику враћају непродата или зато што не одговарају обавезама које проистичу из уговора, односно пословног односа на основу којег су била извезена;

1в) која се, у оквиру царинског поступка, уносе у слободне царинске продавнице;

1г) по основу замене у гарантном року;

1д) чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, и то: електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење;

2) која се, у оквиру царинског поступка, привремено увозе и поново извозе, као и стављају у царински поступак активног оплемењивања са системом одлагања;

3) која се, у оквиру царинског поступка, привремено извозе и у непромењеном стању поново увозе;

4) за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак прераде под царинском контролом;

5) у оквиру царинског поступка, над транзитом робе;

6) за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења;

7) за која је у складу са чланом 216. и чланом 217. став 1. тачка б) Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 18/10, 111/12 и 29/15) прописано ослобођење од царине, осим на увоз моторних возила.

12. Место промета услуга на основу уговора закљученог са спонзором клиничког испитивања лекова, односно медицинских средстава чији је предмет логистичка подршка у случају када обвезник ПДВ те услуге пружа

страном правном лицу, као и услуга складиштења лекова и медицинских средстава које обвезник ПДВ пружа страном правном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-440/2018-04 од 11.9.2018. год.)

1. У складу са одредбом члана 12. став 4. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), која се примењује од 1. априла 2017. године, када обвезник ПДВ, на основу уговора закљученог са страним правним лицем (порески обвезник из члана 12. став 2. Закона), примера ради са спонзором клиничког испитивања лекова, односно медицинских средстава (у даљем тексту: клиничко испитивање), чији је предмет логистичка подршка клиничком испитивању, а која, у конкретном случају, подразумева услуге припреме документације и подношење захтева за добијање увозних/извозних дозвола Агенцији за лекове и медицинска средства Србије, услуге које се односе на поступак увоза/извоза добара, превоз, односно достављање добара до лица која врше клиничко испитивање, преузимање, паковање и превоз неискоришћених добара, као и организацију уништавања добара, пружа предметне услуге страном правном лицу, место промета тих услуга је место у којем прималац услуга – страно правно лице 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.

Када је реч о услугама складиштења лекова и медицинских средстава, које обвезник ПДВ пружа страном правном лицу, у циљу правилног опредељивања места промета тих услуга потребно је разликовати услугу складиштења чије се место промета одређује према месту у којем се налази непокретност и услугу складиштења чије се место промета одређује према месту у којем прималац услуга

– страно правно лице 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. С тим у вези, када је непокретност, односно конкретни део непокретности искључиво намењен за складиштење добара одређеног примаоца услуге – страног правног лица, реч је о услузи чије се место промета одређује према месту у којем се налази непокретност, док се у другим случајевима складиштења добара место промета услуге одређује према месту у којем прималац услуге – страно правно лице 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. Према томе, а имајући у виду да, према достављеној документацији, није опредељена непокретност, односно конкретни део непокретности за искључиво складиштење добара конкретног страног правног лица, место промета те услуге одређује се према месту у којем то страно правно лице 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.

По основу пружања наведених услуга чије је место промета, у складу са Законом, у иностранству, обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

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

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 3. став 1. тачка 10) Правилника о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 21/17, у даљем тексту: Правилник), услугама које су непосредно повезане са непокретностима сматрају се складиштење, односно смештање добара у случају када је непокретност, односно конкретни део непокретности искључиво намењен за складиштење, односно смештање добара одређеног примаоца услуге.

Према одредби члана 4. став 1. тачка 2) Правилника, услугама које су непосредно повезане са непокретностима не сматрају се складиштење, односно смештање добара, осим складиштења, односно смештања добара из члана 3. став 1. тачка 10) овог правилника.

2. Када обвезник ПДВ грешком обрачуна ПДВ за пружене услуге за које је прописано да је место њиховог промета у иностранству у складу са чланом 12. став 4. Закона и искаже обрачунати ПДВ у рачуну који је за тај промет издао страном правном лицу, обвезник ПДВ – пружалац услуга дужан је да тако исказани ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ. Наиме, у овом случају обвезник ПДВ – пружалац услуга може да исправи тај износ ПДВ

ако страном правном лицу изда нови рачун у складу са Законом (по природи ствари врши се и сторнирање погрешно издатог рачуна), у којем, између осталог, треба да наведе напомену о одредби Закона на основу које није обрачунат ПДВ, а која може да гласи: „ПДВ није обрачунат у складу са чланом 12. став 4. Закона“. Исправка ПДВ врши се у пореском периоду у којем је обвезник ПДВ издао нови рачун у којем је исправио износ ПДВ, тј. који, у конкретном случају, не садржи износ ПДВ. Поред тога напомињемо, издавање новог рачуна из члана 44. ст. 1. и 2. Закона не доводи до обавезе подношења измењене пореске пријаве прописане законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација за порески период за који је обвезник ПДВ исказао грешком обрачунати ПДВ за услуге чије је место промета у иностранству.

Одредбом члана 44. став 1. Закона прописано је да ако обвезник у рачуну за испоручена добра и услуге исказе већи ПДВ од оног који у складу са овим законом дугује, дужан је да тако исказан ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ.

Исправка ПДВ из става 1. овог члана врши се у пореском периоду у којем је издат рачун са исправљеним износом ПДВ (одредба става 2. члана 44. Закона).

13. Порески третман испоруке базе података путем интернета, која подразумева омогућавање приступа и коришћења базе података одређени временски период (у оквиру којег долази до ажурирања)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00125/2018-04 од 10.9.2018. год.)

Промет монографских и серијских публикација (на штампаном или електронском медију) опорезује се по посебној

стопа ПДВ од 10%, у складу са чланом 23. став 2. тачка 9) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон). Монографским публикацијама, у смислу члана 23. став 2. тачка 9) Закона, а у складу са чланом 8. став 1. Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15, 109/16 и 48/18, у даљем тексту Правилник), сматрају се публикације у текстуалној или илустративној форми на штампаном или електронском медију, у једном или више делова, чије је издавање унапред утврђено и ограничено, а које имају CIP запис (Cataloguing In Publication), укључујући међународни књижни број ISBN (International Standard Book Number) као његов саставни део. Серијским публикацијама, у смислу члана 23. став 2. тачка 9) Закона, сматрају се часописи, билтени, годишњаци, зборници радова и слична грађа, која се објављује сукцесивно, у одређеним временским интервалима, на штампаном или електронском медију, са нумеричким и хронолошким ознакама чије издавање може да траје неограничено, а које имају CIP запис (Cataloguing In Publication), укључујући међународни књижни број ISSN (International Standard Serial Number) као његов саставни део и који је одштампан на сваком броју публикације.

Сагласно наведеним одредбама Закона и Правилника, опорезивање посебном стопом ПДВ од 10% примењује се код промета:

1) монографских публикација, које имају следеће карактеристике:

- да су у текстуалној или илустративној форми;
- да су на штампаном или електронском медију (нпр. CD-у);
- да су у једном или више делова;
- да је њихово издавање унапред утврђено и ограничено;
- да имају CIP запис (Cataloguing In Publication), укључујући

међународни књижни број ISBN (International Standard Book Number) као његов саставни део,

2) серијских публикација (нпр. часописи, билтени, годишњаци, зборници радова и слична грађа), које имају следеће карактеристике:

– да се објављују сукцесивно, у одређеним временским интервалима;

– да су на штампаном или електронском медију (нпр. CD-у), са нумеричким и хронолошким ознакама чије издавање може да траје неограничено;

– да имају CIP запис (Cataloguing In Publication), укључујући међународни књижни број ISSN (International Standard Serial Number) као његов саставни део и који је одштампан на сваком броју публикације.

Према томе, ако је у конкретном случају реч о наведеним публикацијама, њихов промет опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%.

Међутим, ако је у конкретном случају реч о испоруци базе података путем интернета, која подразумева омогућавање приступа и коришћења базе података одређени временски период (у оквиру којег долази до ажурирања), а под условом да конкретна база података нема све наведене карактеристике монографске, односно серијске публикације, реч је о промету услуге који се опорезује по општој стопи ПДВ од 20%.

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

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

Сагласно одредби члана 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 пренос, уступање и давање на коришћење ауторских и сродних права, патената, лиценци, заштитних знакова, као и других права интелектуалне својине (члан 5. став 3. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 23. став 2. тачка 9) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет, односно увоз монографских, односно серијских публикација.

Сагласно члану 8. став 1. Правилника, монографским публикацијама, у смислу члана 23. став 2. тачка 9) Закона, сматрају се публикације у текстуалној или илустративној форми на штампаном или електронском медију, у једном или више делова, чије је издавање унапред утврђено и ограничено, а које имају CIP запис (Cataloguing In Publication), укључујући међународни књижни број ISBN (International Standard Book Number) као његов саставни део.

Ставом 2. истог члана Правилника прописано је да се серијским публикацијама, у смислу члана 23. став 2. тачка 9) Закона, сматрају часописи, билтени, годишњаци, зборници радова и слична грађа, која се објављује сукцесивно, у одређеним временским интервалима, на штампаном или електронском медију, са нумеричким и хронолошким ознакама чије издавање може да траје неограничено, а које имају CIP запис (Cataloguing In Publication), укључујући међународни књижни број ISSN (International Standard Serial Number) као његов саставни део и који је одштампан на сваком броју публикације.

14. Порески третман промета грађевинског материјала и опреме намењених реконструкцији објекта за службене потребе Амбасаде Државе Катар

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00423/2018-04 од 6.9.2018. год.)

Промет грађевинског материјала и опреме намењених реконструкцији објекта за службене потребе Амбасаде Државе Катар, који се врши у Републици Србији, предмет је опорезивања ПДВ за који се, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, Закон) и Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 48/18 и 62/18), може остварити пореско ослобођење. Услови за остваривање предметног пореског ослобођења су постојање реципроцитета (што се доказује основном потврдом коју издаје МСП) и поседовање оригинала службеног налога за набавку добара и услуга на Обрасцу СМПДВ.

Поред тога напомињемо, на наведени промет не плаћа се други порез на потрошњу.

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 уговором;
- 3) личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништава, укључујући и чланове њихових породица;

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

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 10. истог члана Закона).

Сагласно одредбама члана 21. став 1. тачка 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:

(1) дипломатских и конзуларних представништава у Републици Србији, са изузетком конзулата којима руководе почасни конзуларни функционери,

(2) међународних организација, односно представништава међународних организација у Републици Србији, ако је то предвиђено међународним уговором.

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).

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да се службени налог из става 1. тачка 2) овог члана издаје у три примерка, од којих се два дају обвезнику, а трећи задржава носилац права за своје потребе.

Одговорни представник носиоца права (шеф мисије, стални представник и др.) дужан је да, пре издавања првог службеног налога, Централни Пореске управе (у даљем тексту: Централна) достави податке о лицима овлашћеним за издавање службених налога са депонованим потписима тих лица, као и да достави обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење у року од 15 дана од дана настанка промене (члан 22. став 4. Правилника).

Одредбом члана 25. став 1. Правилника прописано је да уз пореску пријаву за порески период у којем је извршио промет добара, односно услуга из члана 24. став 1. тачка 16) Закона, обвезник ПДВ доставља један примерак налога на Обрасцу СНПДВ, односно на Обрасцу ЛНПДВ.

15. Порески третман расхода у случају када обвезник ПДВ повлачи производе из својих продајних објеката пре истека рока трајања који је утиснут одштампавањем, односно који је на други начин одређен од стране произвођача, отписује их и предаје лицу овлашћеном за збрињавање и третман отпада (у циљу уништавања)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-123/2018-04 од 05.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), на расход настао због протеча рока трајања добара, ПДВ се не обрачунава и не плаћа под следећим условима: да је рок трајања утиснут одштампавањем на добрима или је на други начин

одређен од стране произвођача и да је при утврђивању расхода био присутан представник Пореске управе, уз напомену да, ако се представник Пореске управе у року од пет дана од дана подношења захтева није одазвао позиву обвезника, признају утврђене количине исказане у записнику обвезника. Међутим, у случају када обвезник ПДВ повлачи производе из својих продајних објеката пре истека рока трајања који је утиснут одштапавањем, односно који је на други начин одређен од стране произвођача (примера ради на основу интерног акта којим је одређен рок до којег ће се производи продавати), отписује их и предаје лицу овлашћеном за збрињавање и третман отпада (у циљу уништавања), мишљења смо да није реч о расходу на који се примењује Уредба о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 124/04, у даљем тексту: Уредба), што значи да се по том основу ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

Према одредби члана 4. став 4. тачка 3) Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се исказани расход (кало, растур, квар и лом) изнад количине утврђене актом који доноси Влада Републике Србије.

Одредбом члана 2. Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност („Службени

гласник РС“, бр. 124/04, у даљем тексту: Уредба) прописано је да се расходом сматрају губици који настају при манипулацији добрима, као последица природних утицаја, технолошког процеса или као последица предузимања неопходних радњи у поступку производње и промета добара.

Обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: обвезник) утврђује расход непосредно пошто је одређени расход настао, или редовним или ванредним пописом робе у складишту, стоваришту, магацину, продавници или другом сличном објекту (члан 3. став 1. Уредбе).

Према ставу 2. истог члана Уредбе, утврђивање расхода врши овлашћено лице или пописна комисија обвезника, а о извршеном попису обавезно се састављају записник и пописна листа.

Сагласно одредбама члана 4. ст. 1. и 2. Уредбе, порез на додату вредност не плаћа се на расход из чл. 2. и 3. ове уредбе до количине утврђене према Нормативу за утврђивање расхода на који се не плаћа порез на додату вредност (у даљем тексту: Норматив расхода), који је одштампан уз ову уредбу и чини њен саставни део, а за добра која нису обухваћена Нормативом расхода, количина расхода се утврђује према нормативу обвезника, ако надлежни порески орган не утврди другу количину.

Норматив расхода из става 1. овог члана изражава се у проценту од количине робе која је у одређеном пореском периоду набављена, прерађена, произведена или продата (члан 4. став 3. Уредбе).

Одредбом члана 5. став 2. Уредбе прописано је да, изузетно од члана 4. ове уредбе, на расход настао због протека рока трајања производа не плаћа се порез на додату вредност, под условом да је рок трајања утиснут одштампавањем на производу или је на други начин одређен од стране произвођача и ако је при утврђивању расхода био присутан представник Пореске управе. Ако се представник

Пореске управе у року од пет дана од дана подношења захтева не одазове позиву обвезника, признају се утврђене количине исказане у записнику обвезника.

16. Брисање из евиденције обвезника ПДВ страног лица – обвезника ПДВ које искључиво врши промет обвезницима ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-333/2018-04 од 5.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон о ПДВ), страно лице, тј. лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште, а које врши опорезиви промет добара и услуга у Републици Србији искључиво обвезницима ПДВ, у конкретном случају промет електричне енергије, чија се испорука врши преко преносне, односно дистрибутивне мреже, није дужно да одреди пореског пуномоћника и да се у Републици Србији евидентира за обавезу плаћања ПДВ. Међутим, ако се страно лице, које врши промет добара и услуга у Републици Србији искључиво обвезницима ПДВ, у претходном периоду евидентирало за обавезу плаћања ПДВ, порески пуномоћник тог страног лица – обвезника ПДВ, може да поднесе захтев за брисање страног лица из евиденције обвезника ПДВ надлежном пореском органу, независно од износа укупног промета који је страно лице остварило у Републици Србији у претходних 12 месеци.

Поред тога напомињемо, 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.

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

Према члану 10а став 1. Закона о ПДВ, страном 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.

Страном 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 (члан 10а став 2. Закона о ПДВ).

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

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 (став 12. члана 10а Закона о ПДВ).

17. Порески третман промета добара која обвезник ПДВ или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство дипломатским и конзуларним представништвима Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-403/2018-04 од 4.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), на промет добара која обвезник ПДВ или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство, укључујући и промет добара која се шаљу или отпремају у иностранство дипломатским и конзуларним представништвима Републике Србије, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, под условом да обвезник ПДВ – власник предметних добара поседује доказ о извршеном извозу добара, тј. оригинал или оверену копију извозне декларације издате од стране надлежног царинског органа у складу са царинским прописима, која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије, односно други одговарајући доказ у случају када се извоз добара врши без подношења извозне декларације, у складу са Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 48/18 и 62/18, у даљем тексту: Правилник).

Сагласно одредбама члана 3. Закона, предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет

добра и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добра у Републику.

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 2) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добра која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона, у складу са одредбом члана 3. став 1. Правилника, за добра која се шаљу или отпремају у иностранство (у даљем тексту: извоз добра), обвезник може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација), односно оверену копију извозне декларације, о извршеном извозу добра издату у складу са царинским прописима.

Ако је у једном пореском периоду започето отпремање добра, односно започето отпремање добра и извршено извозно царинење добра, а иступ добра потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона обвезник може да оствари за порески период у којем поседује извозну декларацију. За порески период у којем је започето отпремање добра, односно започето отпремање добра и извршено извозно царинење добра обвезник нема обавезу да обрачуна ПДВ (члан 3. став 2. Правилника).

Ако је у једном пореском периоду започето отпремање добра, односно започето отпремање добра и извршено извозно царинење добра, а иступ добра није потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском

периоду, обвезник је дужан да обрачуна ПДВ за порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара (став 3. истог члана Правилника).

Ако је обвезник обрачунао ПДВ за порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара у складу са ст. 2. и 3. овог члана, има право да за порески период у којем поседује извозну декларацију смањи износ основице и износ обрачунаог ПДВ и да оствари пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона (члан 3. став 4. Правилника).

Ако је у складу са царинским прописима одобрено периодично декларисање добара која се извозе, пореско ослобођење из става 1. овог члана, а до издавања извозне декларације, обвезник може да оствари ако поседује рачуне или отпремнице, оверене од стране надлежног царинског органа (став 5. истог члана Правилника).

Изузетно од ст. 1. и 5. овог члана, у случајевима у којима се извоз добара врши без подношења извозне декларације, доказ о извршеном извозу добара је одобрење надлежног царинског органа издато у складу са царинским прописима и потврда надлежног царинског органа о извршеном извозу добара (члан 3. став 6. Правилника).

Потврду из става 6. овог члана издаје надлежни царински орган на Обрасцу ПИИ – Потврда о извршеном извозу, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (став 7. истог члана Правилника).

Одредбом члана 3. ст. 8. и 9. Правилника прописано је да потврду о извршеном извозу добара оверава надлежни царински орган, а копију потврде из става 7. овог члана надлежни царински орган задржава за своје потребе.

Према ставу 10. истог члана Правилника, ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног извоза добара, до добијања доказа из ст. 1, 5. и 6. овог члана обвезник може да оствари

пореско ослобођење ако поседује уговор којим је предвиђено плаћање пре извршеног извоза и рачун о авансном плаћању издат у складу са Законом.

18. Одређивање пореског дужника у случају када се изводе радови на високим објектима, а за које је неопходна вештина пењања и знање коришћења одговарајуће опреме, у конкретном случају чишћење спољашњости зграда коришћењем специјалних вештина системом ужади, које обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-325/2018-04 од 4.9.2018. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени 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 се изводе радови на високим објектима, а за које је неопходна вештина пењања и знање коришћења одговарајуће опреме, у конкретном случају чишћење спољашњости зграда коришћењем специјалних вештина системом ужади, које обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, реч је о промету услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка

3) Закона, као активности из групе 43.99 – Остали непоменути специфични грађевински радови, наведене у члану 2. став 1. тачка 19) Правилника. Према томе, порески дужник за предметни промет је обвезник ПДВ – прималац услуга.

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и 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 о утврђивању добра и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15), 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 („Службени 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;
- 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.

19. Да ли се накнада за услуге чије је место промета у иностранству урачунава у износ укупног промета за сврху евидентирања за обавезу плаћања ПДВ предузетника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-603/2018-04 од 4.9.2018. год.)

У износ укупног промета за сврху евидентирања за обавезу плаћања ПДВ предузетника, не урачунава се износ накнаде за услуге чије је место промета у иностранству у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон). С тим у вези, правила код одређивања места промета услуга прописана Законом, која примењује обвезник ПДВ, сходно се примењују и на утврђивање места промета услуга које пружа предузетник који није обвезник ПДВ.

Наиме, када предузетник пружа услуге саветника (консултантске услуге) пореском обвезнику из члана 12. став 2. Закона, место промета тих услуга, у складу са чланом 12. став 4. Закона, одређује се према месту у којем прималац услуга – порески обвезник 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 пребивалиште или боравиште. Када се предметне услуге пружају лицу које се, у складу са чланом 12. став 2. Закона, не сматра пореским обвезником, место промета консултантских услуга, тј. услуга саветника, у складу са чланом 12. став 6. тачка 7) подтачка (3) Закона, одређује се према

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

Према томе, у износ укупног промета за сврху евидентирања за обавезу плаћања ПДВ предузетника, не урачунава се износ накнаде који је предузетник остварио, односно који треба да оствари за промет услуга саветника (консултантских услуга) пружених пореском обвезнику из члана 12. став 2. Закона, а који у иностранству 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), пребивалиште или боравиште, односно за промет предметних услуга пружених лицу које се, у складу са чланом 12. став 2. Закона, не сматра пореским обвезником, а које у иностранству има седиште, пребивалиште или боравиште.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ако се промет услуга врши лицу које није порески обвезник, местом промета услуга сматра се место у којем пружалац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши из сталне пословне јединице која се не налази у месту у којем пружалац услуга има седиште, односно место у којем пружалац услуга има пребивалиште или боравиште (члан 12. став 5. Закона).

Изузетно од ст. 4. и 5. овог члана, а у складу са чланом 12. став 6. тачка 7) подтачка (3) Закона, местом промета услуга саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга, као и преводилаца за услуге превођења, укључујући и превођење у писаном облику, које се пружају лицу које није порески обвезник, сматра се место седишта, пребивалишта или боравишта тог лица.

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

Укупним прометом из става 1. овог члана, а у складу са ставом 6. истог члана Закона, сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за

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

Напомињемо, прометом добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) Закона сматра се промет који је опорезив ПДВ и промет за који је, у складу са чланом 24. Закона, прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза.

20. Порески третман промета и увоза сурутке

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-00401/2018-04 од 3.9.2018. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) и Правилником о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 108/04, 130/04 – исправка, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15, 109/16 и 48/18, у даљем тексту: Правилник), промет и увоз сурутке опорезују се ПДВ по општој пореској стопи од 20%.

Наиме, одредбом члана 23. став 2. тачка 1) Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10%, између осталог, опорезује промет и увоз млека и млечних производа. Млеком и млечним производима, у складу са чланом 2. ст. 5. и 6. Правилника, сматрају се кравље, овчије, козје и бивоље млеко, које се у промет ставља као термички необрађено, термички обрађено пастеризовано или стерилизовано, кондензовано млеко, млеко у праху и млеко за одојчад, ферментисани производи од млека који се у промет стављају као јогурт, кисело млеко, ферментисани производи од млека са пробиотским бактеријама, кефир, остали ферментисани производи од млека и ферментисани млечни напици, као и млечни напици, у смислу прописа којима се уређује квалитет производа од млека и стартер култура. Сурутка се сматра посебним производом

од млека у смислу наведених прописа, за чији промет и увоз није прописано опорезивање по посебној стопи ПДВ од 10%.

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

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

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

Одредбом става 2. тачка 1) Закона прописано је да се по посебној стопи од 10%, између осталог, опорезује промет и увоз млека и млечних производа.

Према одредби члана 2. став 5. Правилника, млеком, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматра се кравље, овчије, козје и бивоље млеко, које се у промет ставља као термички необрађено, термички обрађено пастеризовано или стерилизовано, кондензовано млеко, млеко у праху и млеко за одојчад.

Млечним производима, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се ферментисани производи од млека који се у промет стављају као јогурт, кисело млеко, ферментисани производи од млека са пробиотским бактеријама, кефир, остали ферментисани производи од млека и ферментисани млечни напаци, као и млечни напаци, у смислу прописа којима се уређује квалитет производа од млека и стартер култура (одредба члана 2. став 6. Правилника).

Посебна стопа од 10% примењује се и код увоза добара из чл. 2–9. овог правилника, ако су та добра у истоветном називу

разврстана, односно обухваћена прописом којим се уређује царинска тарифа (члан 10. Правилника).

Одредбама члана 6. Правилника о квалитету производа од млека и стартер култура („Службени гласник РС“, бр. 33/10, 69/10, 43/13 – др. правилник и 34/14) прописано је да су производи од млека:

- 1) термички обрађено млеко: пастеризовано млеко и стерилизовано млеко;
- 2) ферментисани производи од млека;
- 3) павлака;
- 4) маслац;
- 5) масло;
- 6) анхидрована млечна маст;
- 7) млаћеница;
- 8) кајмак (скоруп);
- 9) сиреви и производи од сира;
- 10) кондензовано млеко;
- 11) млеко у праху и други сушени производи од млека;
- 12) сурутка;
- 13) млечни намаз;
- 14) млечни напаци и млечни дезерти;
- 15) смрзнути дезерти;
- 16) казеин и казеинати;
- 17) копреципитати;
- 18) сушени производи од млека.

21. Порески третман увоза научно-истраживачке опреме и потрошног материјала чија се набавка финансира из средстава донације НАТО Комитета за партнерство и кооперативну безбедност посредством Универзитета у Шефилду (Велика

Британија), у оквиру реализације програма „Наука за мир и безбедност“ и пројекта „Побољшана сигурност кроз безбеднију цементацију опасних отпада“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00401/2018-04 од 3.9.2018. год.)

У складу са одредбом члана 26. став 1. тачка 1а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), ПДВ се не плаћа на увоз добара која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ. С тим у вези, на увоз добара, осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића и путничких аутомобила, која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ, у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи („Службени лист СРЈ“, бр. 53/01, 61/01, 36/02 и „Службени гласник РС“, бр. 101/05, у даљем тексту: Закон о донацијама и хуманитарној помоћи), не плаћа се ПДВ, под условом да се увоз наведених добара врши за рачун примаоца донације. Примаоци донације могу бити државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације. Утврђивање да ли се увоз добара врши у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи врши надлежни царински орган. Према томе, на увоз научно-истраживачке опреме и потрошног материјала, чија се набавка финансира из средстава донације НАТО Комитета за партнерство и кооперативну безбедност посредством Универзитета у Шефилду (Велика Британија), у оквиру реализације програма „Наука за мир и безбедност“ и пројекта „Побољшана сигурност кроз безбеднију цементацију опасних отпада“, ПДВ се не плаћа ако је Институт за мултидисциплинарна

истраживања наведен у јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет, тј. увоз добара, издатој у складу са царинским прописима, као власник добара која се увозе, и ако се увоз у свему врши у складу са одредбама Закона о донацијама и хуманитарној помоћи, што утврђује надлежни царински орган.

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

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

Сагласно одредби члана 26. став 1. тачка 1а) Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ.

Према одредби члана 1. став 1. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи, државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације могу примати донације и хуманитарну помоћ.

Одредбом члана 2. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи прописано је да донације и хуманитарна помоћ, у смислу овог закона, могу бити у роби осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића и путничких аутомобила, услугама, новцу, хартијама од вредности, имовинским и другим правима.

Према одредби члана 3. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи, увоз робе и услуга који се купују из средстава добијених од донације и хуманитарне помоћи и из средстава остварених реализацијом хартија од вредности и по основу коришћења уступљених права, је слободан.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. а) У случају када обвезник (сходно прописима о рачуноводству) по основу дате позајмице у својим пословним књигама евидентира потраживање (од другог обвезника), а потом то потраживање укине на терет расхода, да ли се предметни расход признаје у пореском билансу?

б) Састављања консолидованог пореског биланса матичног правног лица у случају када је члан групе повезаних правних лица остварио право на порески кредит у складу са одредбама члана 48. Закона о порезу на добит правних лица

в) Да ли се право на порески кредит које је обвезник остварио по основу улагања у основна средства у сопственом власништву, у складу са чланом 48. Закона о порезу на добит правних лица, може пренети на друго правно лице које је предметна основна средства стекло путем статусне промене?

г) Да ли обвезник – матично правно лице има право на умањење опорезиве добити за износ корекције трансферних цена по основу које је његово зависно правно лице у свом пореском билансу извршило увећање опорезиве добити?

д) Уколико обвезник изврши пренос удела у повезаном правном лицу без накнаде другом повезаном правном лицу и по том основу (а сагласно прописима о рачуноводству) искаже расход у својим пословним књигама, да ли се тако исказан расход признаје у пореском билансу обвезника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-458/2018-04 од 5.9.2018. год.)

а) Према члану 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01... 113/17, 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 је то потраживање у књигама пореског обвезника отписано као ненаплативо;

3) да порески обвезник пружи доказе да су та 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 ревизији 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.

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, до краја пореског периода прошло најмање 60 дана (члан 16. став 7. Закона).

У смислу одредбе члана 23. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

1.1. Сагласно наведеном, у случају када обвезник (сходно прописима о рачуноводству) по основу дате позајмице

у својим пословним књигама (а на одговарајућем рачуну групе 22 – Друга потраживања на којем се исказују остала краткорочна потраживања) евидентира потраживање (од другог обвезника), а потом то потраживање укине на терет расхода, предметни расход се признаје у пореском билансу под условима прописаним одредбама члана 16. Закона.

1.2. Уколико обвезник (као један од чланова зависног привредног друштва) повећа своје учешће у капиталу тог друштва по основу новчаног улога извршеног (у његово име и за његов рачун) од стране другог члана истог друштва, и, с тим у вези, у својим пословним књигама (а сагласно прописима о рачуноводству) исказе приход, тако исказан приход укључује се у основицу пореза на добит правних лица, и опорезује се у складу са Законом.

б) Према одредбама члана 55. ст. 1. и 2. Закона, матично правно лице и зависна правна лица, у смислу овог закона, чине групу повезаних правних лица ако међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела, при чему повезана правна лица имају право да траже пореско консолидовање под условом да су сва повезана правна лица резиденти Републике.

Чланом 56. став 1. Закона прописано је да је сваки члан групе повезаних правних лица дужан да поднесе своју пореску пријаву и свој порески биланс, а матично правно лице подноси и консолидовани порески биланс за групу повезаних правних лица.

Консолидовани порески биланс подноси се на Обрасцу КПБ који је прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/14 ... 101/16). Наиме, сагласно члану 11. став 2. тачка 9) овог правилника, у колони 10. Обрасца

КПБ исказује се износ умањења обрачунатог пореза члана групе повезаних правних лица са одговарајућег редног броја из обрасца пореске пријаве, на коме је исказано укупно пореско ослобођење, односно умањење обрачунатог пореза.

С тим у вези, матично правно лице, приликом састављања консолидованог пореског биланса на Обрасцу КПБ, у колони 10. тог обрасца исказује износ умањења обрачунатог пореза (из колоне 9. Обрасца КПБ) искључиво оног члана групе повезаних правних лица који је остварио право на порески кредит у складу са одредбама члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 47/13), при чему се предметни износ преузима са одговарајућег редног броја појединачне пореске пријаве конкретног члана групе повезаних правних лица.

в) У смислу одредаба члана 50и Закона, порески подстицај се не може пренети на друго правно лице, које није стекло право на коришћење тог подстицаја у смислу овог закона, ни у случају када друго правно лице учествује у статусној промени са обвезником који користи наведене пореске подстицаје.

С тим у вези, право на порески кредит које је обвезник остварио по основу улагања у основна средства у сопственом власништву, у складу са чланом 48. Закона о порезу на добит, и које може да користи до истека рока и на начин прописан тим законом, не може се пренети на друго правно лице које је предметна основна средства стекло путем статусне промене.

г) Трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима (члан 59. став 1. Закона).

Сагласно члану 60. став 1. Закона, обвезник је дужан да трансакције из члана 59. став 1. овог закона посебно прикаже у свом пореском билансу.

У свом пореском билансу обвезник је, у смислу става 1. овог члана, дужан да посебно прикаже камату по основу депозита, зајма, односно кредита, до нивоа прописаног одредбама члана 62. овог закона (члан 60. став 2. Закона).

Обвезник је дужан да уз порески биланс приложи документацију у оквиру које и на начин који пропише министар финансија, заједно са трансакцијама из члана 59. став 1. овог закона и ст. 1. и 2. овог члана, посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке“).

Правилником о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима („Службени гласник РС“, бр. 61/13 и 8/14, у даљем тексту: Правилник), ближе се уређује, између осталог, форма и садржина документације о трансферним ценама, као и избор и начин примене методе по принципу „ван дохвата руке“ код утврђивања цене трансакције међу повезаним лицима.

Сагласно наведеним законским одредбама, обвезник – матично правно лице, у конкретном случају, нема право на умањење опорезиве добити за износ корекције трансферних цена по основу које је његово зависно правно лице у свом пореском билансу извршило увећање опорезиве добити, имајући у виду да Законом није прописана таква могућност.

д) Одредбом члана 7а тачка 4) Закона, прописано је да се на терет расхода не признају поклони чији је прималац повезано лице из члана 59. Закона.

С тим у вези, уколико обвезник који је извршио пренос удела (у повезаном правном лицу) без накнаде (другом) повезаном правном лицу, и по том основу (а сагласно прописима о рачуноводству) искаже расход у својим пословним књигама, тако исказан расход се не признаје у пореском билансу обвезника.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних на стицање права својине на стану по основу уговора о доживотном издржавању и ако се плаћа – ко је порески обвезник?

Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код продаје стана стеченог по основу уговора о доживотном издржавању?

Да ли се плаћа „порез на пренос апсолутних права и порез на добит на објекат у староградњи ради самозапошљавања“, као и „да ли лице може да буде ослобођено тих пореза јер је за стицање непокретности улагало свој рад и средства у корист примаоца издржавања“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00638/2018-04 од 15.8.2018. год.)

Под претпоставком да је давалац издржавања физичко лице и да то лице конкретни пословни простор није купило од обвезника пореза на додату вредност који том продајом врши први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту или његовом посебном делу, обавештавамо вас о следећем:

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

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. ЗПИ).

Кад се апсолутно право преноси по основу уговора о доживотном издржавању, обвезник пореза је давалац издржавања (члан 25. став 3. ЗПИ).

Пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског земљишта у закуп из члана 23. став 2. овог закона (члан 29. став 1. ЗПИ).

Одредбом члана 29. став 4. ЗПИ прописано је да ако се пренос апсолутних права врши по основу уговора о доживотном издржавању, пореска обавеза настаје даном смрти примаоца издржавања, односно даном смрти сауговарача ако је доживотно издржавање уговорено у корист трећег лица, а уговором није одређено да својина прелази на даваоца издржавања у тренутку смрти трећег лица.

Ако уговор о преносу апсолутног права, уговор о закупу, одлука суда, односно решење надлежног управног органа или други правни основ преноса права из чл. 23. и 24. овог закона, нису пријављени или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос (члан 29. став 7. ЗПИ).

Према одредби члана 31. став 1. тачка б) ЗПИ, порез на пренос апсолутних права не плаћа се кад се право својине на непокретности преноси на даваоца доживотног издржавања – супружника, односно лице које се у односу на примаоца издржавања налази у првом наследном реду, на део непокретности који би давалац издржавања по закону наследио у моменту закључења уговора.

Одредбама члана 42. ЗПИ прописано је да лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права, односно за плаћање пореза на поклон. 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 члану 194. ст. 1. и 2. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 – УС и 6/15, у даљем тексту: Закон о наслеђивању), уговором о доживотном издржавању обавезује се прималац издржавања да се после његове смрти на даваоца издржавања пренесе својина тачно одређених ствари или каква

друга права, а давалац издржавања се обавезује да га, као накнаду за то, издржава и да се брине о њему до краја његовог живота и да га после смрти сахрани. Прималац издржавања уговором може обухватити само ствари или права постојећа у тренутку закључења уговора.

- Дакле, уговор о доживотном издржавању је теретни правни посао тј. свака уговорна страна добија накнаду за оно што другој страни даје: прималац издржавања – издржавање, а давалац издржавања – право својине на уговором одређеним стварима и/или правима.

Према томе, пренос права својине на непокретности – стану који се врши са једног на друго физичко лице по основу уговора о доживотном издржавању јесте пренос уз накнаду и предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

Порески обвезник је давалац издржавања.

Пореска обавеза настаје даном смрти примаоца издржавања. Ако пореска обавеза по основу уговора о доживотном издржавању није пријављена надлежном пореском органу или је пријављена неблаговремено (тј. у року од 30 дана од дана смрти примаоца издржавања), сматраће се да је настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.

Ако је давалац доживотног издржавања супружник примаоца издржавања или ако се у односу на примаоца издржавања налази у првом наследном реду, пренос права својине на непокретности по наведеном основу ослобођен је плаћања пореза за део те непокретности који би давалац издржавања по закону наследио у моменту закључења уговора о доживотном издржавању.

- На пренос уз накнаду права својине на стану по основу продаје, коју врши физичко лице које није обвезник пореза на додату вредност (што значи и стана који је стекло по основу уговора о доживотном издржавању), порез на пренос апсолутних права се плаћа.

Порески обвезник је продавац.

Пореска обавеза настаје даном закључења уговора о продаји.

Ако пореска обавеза по основу уговора о продаји непокретности није пријављена или је пријављена неблаговремено, сматраће се да је настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.

Ако се продајом стана оствари капитални добитак, напомињемо да се по том основу плаћа порез на капитални добитак у складу са Законом 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, 112/15 и 113/17).

▪ Код куповине пословног простора по основу уговора, која је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, обвезник пореза је продавац. Купац није порески обвезник већ је јемац за измирење пореске обавезе, и то:

– супсидијарни – ако се уговором није обавезао да ће платити порез на пренос апсолутних права,

– солидарни – ако се уговором обавезао да ће платити порез на пренос апсолутних права.

▪ На настанак пореске обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права нису од утицаја мотиви због којих је физичко лице продало стан стечен по основу уговора о доживотном издржавању, ноти мотиви због којих је купило конкретни пословни простор. Напомињемо да физичко лице није обвезник пореза на добит правних лица.

2. Став Савеза рачуновођа и ревизора Србије „да би правним лицима која примењују МСФИ за МСП и рачуноводственом

политиком су се определила да непокретности вреднују по методу ревалоризације требало да буде омогућено да основицу пореза на имовину за непокретности утврђују у висини фер вредности непокретности исказане у пословним књигама на последњи дан пословне године“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00835/2017-04 од 13.8.2018. год.)

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

Сагласно одредби члана 6. став 5. Закона, у смислу Закона, текућом годином сматра се година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

Према одредби члана 2. тачка 4) Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: ЗОР), Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона, су: Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), Међународни рачуноводствени стандарди – МРС (International Accounting Standards – IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања – МСФИ (International Financial Reporting Standards – IFRS) и са њима повезана тумачења, издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), накнадне измене тих стандарда

и са њима повезана тумачења, одобрени од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (International Accounting Standards Board – IASB), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине основни текстови МРС, односно МСФИ, издати од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда у облику у којем су издати, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

Одредбом члана 2. тачка 5) ЗОР прописано је да је Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) рачуноводствени стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities – IFRS for SMEs), одобрен од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB), чији је превод утврдило и објавило Министарство.

Према томе, основица пореза на имовину прописана је Законом и нема основа да се утврђује на начин друкчији од прописаног.

С обзиром на то да су према ЗОР међународни стандарди финансијског извештавања МСФИ и МСФИ за МСП, као и да је у одредби члана 7. став 1. Закона (која уређује када фер вредност чини пореску основицу) изричито наведен МСФИ, али не и МСФИ за МСП, фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину је основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге, чију вредност у пословним књигама

исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама.

Напомињемо да ваш захтев има карактер иницијативе за допуна Закона која ће бити размотрена код наредних измена и допуна Закона.

3. Да ли микро и мала правна лица приликом утврђивања пореза на имовину могу да користе пореску основицу исказану по фер методу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00073/2018-04 од 13.8.2018. год.)

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

Сагласно одредби члана 6. став 5. Закона, у смислу Закона, текућом годином сматра се година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

Према одредби члана 2. тачка 4) Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: ЗОР), Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона, су Оквир за припремање

и приказивање финансијских извештаја (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), Међународни рачуноводствени стандарди – MPC (International Accounting Standards – IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања – МСФИ (International Financial Reporting Standards – IFRS) и са њима повезана тумачења, издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), накнадне измене тих стандарда и са њима повезана тумачења, одобрени од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (International Accounting Standards Board – IASB), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине основни текстови MPC, односно МСФИ, издати од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда у облику у којем су издати, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

Одредбом члана 2. тачка 5) ЗОР прописано је да је Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) рачуноводствени стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities – IFRS for SMEs), одобрен од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB), чији је превод утврдило и објавило Министарство.

Према одредбама члана 6. ст. 1, 12. и 13. ЗОР, правна лица, у смислу овог закона, разврставају се на микро, мала, средња и велика, у зависности од просечног броја запослених, пословног прихода и просечне вредности пословне имовине утврђених на дан састављања

редовног годишњег финансијског извештаја у пословној години. Народна банка Србије, банке и друге финансијске институције над којима, сагласно закону, надзор врши Народна банка Србије, друштва за осигурање, даваоци финансијског лизинга, добровољни пензијски фондови, друштва за управљање добровољним пензијским фондовима, отворени и затворени инвестициони фондови, друштва за управљање инвестиционим фондовима, берзе и брокерско-дилерска друштва, као и факторинг друштва у смислу овог закона сматрају се великим правним лицима. Предузетници се, у смислу овог закона, сматрају микро правним лицима.

За признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ (члан 20. ЗОР).

За признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП (члан 21. став 1. ЗОР).

Одредбом члана 22. ст. 1. и 2. ЗОР прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима, микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) тог закона, независно од величине, примењују подзаконски акт који доноси министар надлежан за послове финансија који се заснива на општим рачуноводственим начелима. Изузетно од става 1. овог члана, 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.

Према томе, фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину је основица пореза на имовину за

непокретности обвезника који води пословне књиге, чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама.

За непокретности пореског обвезника који води пословне књиге, чију вредност у својим пословним књигама не исказује по фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, основица пореза на имовину утврђује се у складу са одредбама члана 7. ст. 2. до 10. и члана 7а ст. 2. до 6. и став 8. Закона.

У том смислу, нема основа да фер вредност чини основицу пореза на имовину ни за непокретности за које су обвезници лица која за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима примењују подзаконски акт који доноси министар надлежан за послове финансија, а који се заснива на општим рачуноводственим начелима (нпр. предузетници и друга микро правна лица).

4. Да ли се плаћа порез по основу брачног уговора кога закључују супружници, а којим врше деобу сувласничке заједнице на покретној и непокретној имовини коју су стекли током трајања брака?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00324/2018-04 од 10.8.2018. год.)

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13 и 68/14 – др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. тог закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Према одредби члана 14. став 2. Закона, 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.

Порез на наслеђе и поклон не плаћа се на поделу имовине која је заједнички стечена од стране супружника за време трајања брака, која се врши између бивших супружника чиме се уређују њихови имовински односи у вези са разводом брака (члан 21. став 1. тачка 6а Закона).

Одредбом члана 9. Породичног закона („Службени гласник РС“, бр. 18/05, 72/11 и 6/15, у даљем тексту: Породични закон) прописано је да се имовински односи у породици уређују законом, а могу се уређивати и споразумно, у складу са тим законом.

Према одредби члана 29. Породичног закона, имовина супружника може бити заједничка и посебна имовина. Супружници могу, под условима одређеним овим законом, своје имовинске односе уредити брачним уговором.

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

Имовина коју су супружници стекли радом у току трајања заједнице живота у браку представља њихову заједничку имовину. Супружници могу брачним уговором другачије уредити своје имовинске односе (члан 171. Породичног закона).

Деобом заједничке имовине, у смислу овог закона, сматра се утврђивање сувласничког односно суповерилачког удела сваког супружника у заједничкој имовини (члан 177. Породичног закона).

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

Према одредби члана 188. Породичног закона, супружници односно будући супружници могу своје имовинске односе на постојећој или будућој имовини уредити уговором (брачни уговор). Брачни уговор закључује се у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе. Приликом потврђивања (солемнизације) уговора јавни бележник је дужан да уговорнике нарочито упозори на то да се њиме искључује законски режим заједничке имовине, о чему ставља напомену у клаузули о потврђивању. Брачни уговор који се односи на непокретности уписује се у јавни регистар права на непокретностима.

Према томе, кад супружници за време трајања брачне заједнице закључе брачни уговор којим уређују своје имовинске односе на постојећој имовини која се у складу са Породичним законом сматра заједничком (у конкретном случају, наводите да се мења сувласнички режим на непокретностима које чине две куће, које су заједничка имовина супружника и на којима је сваки од супружника имаоца права својине на $\frac{1}{2}$ идеалног дела, тако што ће по основу брачног уговора један супружник постати искључиви власник једне куће, а други супружник искључиви власник друге куће), не плаћа се порез на наслеђе и поклон нити порез на пренос апсолутних права, уз услов да на име стицања искључивог права својине на предметним некретнинама у корист сваког од супружника, ниједан од њих другом супружнику не даје накнаду из своје посебне имовине.

У сваком конкретном случају, надлежни порески орган, на основу пружених доказа (па и доказа да ли је имовина стечена у браку заједничка имовина) цени чињенично стање од утицаја на постојање пореске обавезе.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Када је реч о пореском ослобођењу које се односи на зараду физичког лица – особе са инвалидитетом запослене у предузећу за радно оспособљавање и запошљавање особа са инвалидитетом, да ли износ по основу пореза на доходак грађана на ту зараду остаје као приход физичком лицу – особи са инвалидитетом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-463/2018-04 од 24.9.2018. год.)

Према одредби члана 105. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 – УС и 113/17) зарада се састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом, у смислу става 1. овог члана, сматра се зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде (став 2. члана 105. Закона о раду).

Одредбом члана 1. 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, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају, у складу са одредбама овог закона, физичка лица која остварују доходак.

Пореска ослобођења и олакшице, сагласно ставу 3. члана 1. Закона, могу се увести само овим законом.

Сагласно одредби члана 15. Закона, обвезник пореза на зараде је физичко лице које остварује зараду.

Одредбом члана 21. Закона прописано је да се не плаћа порез на зараде особа са инвалидитетом запослених у предузећу за радно оспособљавање и запошљавање особа са инвалидитетом.

Имајући у виду да, сагласно наведеним одредбама члана 105. Закона о раду, зарада запосленог садржи порез и доприносе за обавезно социјално осигурање који се плаћају из зараде (на терет запосленог), као и да се према одредби члана 21. Закона не плаћа порез на зараду коју оствари особа са инвалидитетом запослена у предузећу за радно оспособљавање и запошљавање особа са инвалидитетом, са становишта опорезивања прихода физичких лица сматрамо да зарада која се исплаћује особи са инвалидитетом – запосленом (који је порески обвезник по основу прихода из радног односа) у предузећу за радно оспособљавање и запошљавање особа са инвалидитетом, у себи садржи припадајући порез на зараде, с тим да послодавац није дужан да обрачунава, обуставља и плаћа порез на доходак грађана на зараде с обзиром да се, према одредби члана 21. Закона, не плаћа порез на зараде тих лица.

Имајући у виду да је обвезник пореза на зараде физичко лице које остварује зараду и на чији терет се плаћа порез по основу зараде, указујемо да сагласно Закону послодавац није порески обвезник (порез не обрачунава на терет послодавца) већ је то запослени на терет чијих средстава (из зараде запосленог) се плаћа порез.

Према томе, како је реч о пореском ослобођењу које се односи на зараду физичког лица – особе са инвалидитетом запослене у предузећу за радно оспособљавање и запошљавање особа са инвалидитетом, износ по основу пореза на доходак грађана на ту зараду који послодавац обрачунава али не плаћа, остаје као приход физичком лицу – особи са инвалидитетом (тај износ увећава тзв. нето зараду која се исплаћује том физичком лицу).

Напомињемо да је Министарство финансија у вези са предметним питањем дало више мишљења: број: 011-00-911/2016-04 од 24. новембра 2016. године, број: 413-00-3684/2010-04 од 22.

марта 2011. године и број: 414-00-139/2004-04 од 27. септембра 2004. године.

2. Да ли основица за обрачун пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 120-08-38/2018-04 од 12.9.2018. год.)

Према одредби члана 13. 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, 112/15 и 113/17, 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).

Основицу пореза на зарату за примања из става 1. овог члана, осим хартија од вредности, представља:

- 1) номинална вредност бонова и новчаних потврда,
 - 2) цена која би се постигла продајом робе на тржишту,
 - 3) накнада која би се постигла на тржишту за услугу, односно погодност која се чини обвезнику,
 - 4) новчана вредност покривених расхода,
- увећана за припадајући порез и доприносе за обавезно социјално

осигурање које из зараде плаћа запослени (у даљем тексту: припадајуће обавезе из зараде).

Основицу пореза на зараде из чл. 13. до 14б Закона чини исплаћена, односно остварена зарада, с тим да основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3, чл. 14. до 14б и члана 15б овог закона, умањена за износ од 15.000 динара (износ се усклађује годишње) месечно за лице које ради са пуним радним временом (члан 15а ст. 1. и 2. Закона).

Одредбом члана 6. тачка 24) Закона 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, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да допринос из основице је износ доприноса који обрачунава, обуставља и плаћа послодавац, односно други исплатилац прихода у име и у корист осигураника. Допринос на основицу је износ доприноса који обрачунава и плаћа послодавац, односно други исплатилац прихода у своје име, а у корист осигураника или осигураник који сам за себе плаћа допринос (тачка 25) тог члана закона).

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 члану 13. став 1. Закона о доприносима.

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 – УС и 113/17) прописано је да се зарада из члана 104. став 1. овог закона састоји се од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду.

Под зарадом, у смислу става 1. овог члана, сматра се зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде (члан 105. став 2. Закона о раду).

Под зарадом, у смислу става 1. овог члана, 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 (члан 105. став 3. Закона о раду).

Дакле, имајући у виду наведене одредбе Закона о раду, зарада запосленог састоји се од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду с тим да се под зарадом сматра зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде (члан 105. ст. 1. и 2. Закона о раду). Сагласно томе и наведеним одредбама Закона и Закона о доприносима (према којима се под зарадом сматра зарада која се остварује по основу радног односа, у складу са законом којим се уређују радни односи, општим актом и уговором о раду, и друга примања запосленог), за потребе утврђивање основице пореза и доприноса, зарада запосленог исказује се у тзв. „брutto“ износу и састоји се од примања по основу радног односа у складу са општим актом и уговором о раду и сагласно Закону о раду садржи порез и доприносе који се обрачунавају и плаћају из зараде (на терет запосленог).

У вези са питањима која се односе на утврђивање висине зараде коју запослени остварује код послодавца, као и податка о висини зараде који се објављује као статистички податак, обавештавамо Вас да је давање одговора по предметним питањима у надлежности Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, односно Републичког завода за статистику.

3. Порески третман прихода који физичко лице оствари као материјалну подршку према одлуци јединице локалне

самоуправе о правима у области социјалне заштите и сагласно закону којим се уређује социјална заштита

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-203/2017-04 од 11.9.2018. год.)

Одредбом члана 9. став 1. тачка 5) 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, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон) прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу услуга социјалне заштите и материјалне подршке у складу са законом којим се уређује социјална заштита.

Према одредби члана 85. став. 1. тачка 16) Закона, осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

Одредбом члана 79. Закона о социјалној заштити („Службени гласник РС“, бр. 24/11) прописано је да материјалну подршку корисник остварује путем новчане социјалне помоћи, додатка за помоћ и негу другог лица, увећаног додатка за помоћ и негу другог лица, помоћи за оспособљавање за рад, једнократне новчане помоћи, помоћи у натури и других врста материјалне подршке, у складу са овим законом и прописима донетим за његово спровођење.

Према одредби члана 111. Закона о социјалној заштити, у оквиру других облика материјалне подршке, јединица локалне самоуправе може предвидети и друге врсте материјалне помоћи грађанима на својој територији (народне кухиње, субвенције и др.).

Одлуком о правима у области социјалне заштите која се финансирају из буџета општине Босилеград („Службени гласник

града Врања“, бр. 45/13 и 22/14, у даљем тексту: Одлука), коју је донела Скупштина општине Босилеград (на основу, између осталог, Закона о социјалној заштити), у члану 1. прописано је да се овом одлуком ближе уређују права из области социјалне заштите, мерила и критеријуми за остваривање тих права, начин њиховог финансирања у складу са Законом о социјалној заштити. Одредбом члана 2. тачка 11) Одлуке прописано је да права из области социјалне заштите у смислу ове одлуке су и други облици социјалне заштите.

Одредбама чл. 43. и 44. Одлуке, у оквиру других облика социјалне заштите, уређено је и право на добровољни рад.

Одредбама члана 43. Одлуке прописано је да се другим облицима социјалне заштите подразумева и реализација социјалног програма општине Босилеград кроз који се радно способним лицима из члана 3. став 1. Одлуке (појединац који се изненада или тренутно нађе у стању социјалне помоћи) пружа могућност добровољног рада и ангажовања на пословима у јавним предузећима, установама, организацијама општине Босилеград, с тим да лице може да буде ангажовано најмање 8 сати, а највише 184 радна сата у току месеца,

Према члану 44. Одлуке, у поступку реализације социјалног програма овлашћена лица јавних предузећа и установа општине Босилеград обраћају се писменим захтевом Комисији за остваривање и признавање права у области социјалне заштите грађана (у даљем тексту: Комисија) или Центру за социјални рад, ради одређивања лица која би била ангажована на пословима од јавног интереса и значаја за предузеће и установе у општини Босилеград, а Комисија на основу усвојеног социјалног програма доноси закључак о висини накнаде за обављен добровољни рад према врсти посла који треба да се обави.

Имајући у виду наведено, сматрамо да новчана накнада која по својој суштини представља врсту материјалне подршке, чију исплату врши Центар за социјални рад из средстава која се обезбеђују у буџету општине, за добровољно радно ангажовање

(на пословима од јавног интереса) радно способних појединаца у стању социјалне потребе, као један од облика остваривања права из социјалне заштите у складу са Законом о социјалној заштити и Одлуком, нема суштину дохотка физичког лица који подлеже опорезивању порезом на доходак грађана.

Међутим, уколико предметно примање које лице остварује као новчану накнаду, по својој природи, не представља врсту материјалне подршке у складу са Законом о социјалној заштити већ накнаду за рад, такво примање представља приход физичког лица на који се плаћа порез на други приход и припадајући доприноси.

Указујемо да у вези са питањем да ли одређено примање представља врсту материјалне подршке сагласно Закону о социјалној заштити, за давање одговора надлежно је Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, у чијој надлежности је давање мишљења о примени прописа којима се уређује социјална заштита.

4. Порески третман прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву, а који удео је у свом власништву имао непрекидно најмање десет година
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-276/2018-04 од 19.9.2018. год.)

Према наводима у захтеву и накнадном усменом појашњењу, продали сте 50% удела у привредном друштву чији сте једини власник били више од десет година. Напомињете да је у периоду дужем од десет година пре продаје 50% удела била уплаћена половина основног капитала друштва (основни капитал је био у динарској противвредности од 500 евра) и уписана вредност улога члана друштва по том основу (250 евра у динарској противвредности), а остатак улога (друга половина од 250 евра у

динарској противвредности) сте уплатили непосредно пре продаје удела.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 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, 103/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

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

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

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

Сходно наведеном, у случају када физичко лице власник једночланог привредног друштва са 100% удела који је пре продаје имао у свом власништву непрекидно најмање десет година, током ког периода је долазило до промене номиналне вредности улога (конкретно, динарска противвредност од 250 евра као прва половина улога је уплаћена пре више од десет година од продаје удела, а

друга половина је уплаћена непосредно пре продаје удела), прода 50% свог удела, право на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) Закона може да користи у односу на улог који је уплаћен најмање десет година пре продаје удела. Наиме, у случају продаје 50% удела право на пореско изузимање може да се оствари у односу на тај део удела (50% удела који продаје) сразмерно улогу који је уплаћен најмање десет година пре продаје тог дела удела (динарска противвредност од 250 евра) у односу на укупан улог (динарска противвредност од 500 евра) који је уплатио по основу стицања удела у друштву.

АКЦИЗЕ

1. Да ли се дијететски суплементи који у свом саставу садрже екстракт зелене кафе и инстант кафу, а који се према наводима из дописа сврставају у тарифну ознаку номенклатуре ЦТ 2106 90 98 90 и који се на тржиште пласирају преко апотека и дрогерија, сврставају у акцизне производе на које се обрачунава и плаћа акциза?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00079/2018-04 од 20.9.2018. год.)

Одредбом члана 14. став 1. Закона о акцизама („Службени 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, 108/16 и 30/18) прописано је да се кафом у смислу овог закона сматра:

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

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

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

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

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

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

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

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

Према ст. 4. и 5. наведеног члана Закона, прописано је да се акциза на кафу плаћа на један килограм нето масе, и то на непржену кафу, пржену кафу, љуспице и опне од кафе и екстракте, есенције и концентрати од кафе, док се акциза на кафу из става 1. тач. 5) до 8) овог члана плаћа за један килограм нето масе кафе садржане у готовом производу.

Одредбом члана 86 ст. 1. и 2. Правилника о начину обрачунавања и плаћања акцизе, врсти, садржини и начину вођења евиденција, достављања података и подношења пореске пријаве („Службени гласник РС“, бр. 3/05, 54/05, 36/07, 63/07, 53/09, 63/12, 95/12, 96/12 – исправка, 56/13, 67/15, 101/16, 86/17, 20/18 и 48/18, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се на кафу из члана 14. став 1. тач. 1) до 4) Закона акциза плаћа на један килограм нето масе, а на кафу из члана 14. став 1. тач. 5) до 8) Закона, акциза се плаћа на један килограм нето масе кафе садржане у готовом производу.

Према ст. 3. и 4. наведеног члана Правилника прописано је да уколико се пржена кафа из члана 14. став 1. тачка 2) Закона из тарифних ознака номенклатуре ЦТ: 0901 21 00 00 и 0901 22 00 00, у складу са прописом којим се уређује квалитет сирове кафе, производа од кафе, сурогата кафе и сродних производа, ставља у промет као мешавина пржене кафе са сурогатом, акциза се плаћа према износу који је прописан за пржену кафу, и то на количину коју чини нето маса готовог производа стављеног у промет, независно од процента сурогата садржаног у готовом производу. Уколико се ради о производима који се према пропису којим се уређује квалитет сирове кафе, производа од кафе, сурогата кафе и сродних производа,

сврставају у мешавине екстраката, есенција и концентрата од кафе са прженом цикоријом и осталим прженим заменама кафе или екстрактима, есенцијама и концентратима тих производа из члана 14. став 1. тачка б) Закона из тарифних ознака номенклатуре ЦТ: 2101 11 00 00, 2101 30 11 00, 2101 30 19 00, 2101 30 91 00 и 2101 30 99 00, акциза се плаћа за један килограм нето масе кафе садржане у готовом производу.

Према Правилнику о квалитету сирове кафе, производа од кафе, сурогата кафе и сродних производа („Службени гласник РС“, бр. 54/12 и 80/15), декларисање и обележавање производа који се стављају у промет врши се у складу са тим правилником и прописом којим се уређује декларисање и означавање упакованих намирница.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, обавеза по основу акцизе настаје када се кафа из члана 14. Закона, као крајњи производ ставља у промет, при чему се акциза обрачунава у зависности од врсте кафе, и то на један килограм нето масе на непржену кафу, пржену кафу, љуспице и опне од кафе и екстракте, есенције и концентрати од кафе, док се акциза на кафу из става 1. тач. 5) до 8) овог члана Закона плаћа за један килограм нето масе кафе садржане у готовом производу.

Према томе, уколико се, у конкретном случају, ради о производу, како наводите у вашем допису, који се сврстава у дијететске суплементе који у свом саставу садрже екстракт зелене кафе и инстант кафу, али који се према наводима у вашем допису сврставају у тарифну ознаку номенклатуре ЦТ 2106 90 98 90 – Прехрамбени производи на другом месту непоменути нити обухваћени, и који се на тржиште пласирају преко апотека и дрогерија, према нашем мишљењу, нису предмет опорезивања акцизом, независно од тога што у свом саставу садрже екстракт зелене кафе и инстант кафу.

При томе, напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање и сходно томе поступа у оквиру своје надлежности.

2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и то на гасно уље (гасно уље екстра лако евро EL) које се користи у процесу производње топлотне енергије за загревање уља за ложење средње S на одговарајућој температури, у случају када је претежна делатност привредног субјекта 35.30 – Снабдевање паром и климатизација

(Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-00042/2018-04 од 17.9.2018. год.)

Одредбом члана 39б став 1. Закона о акцизама („Службени 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, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона, користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Према ставу 2. наведеног члана Закона, прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3) и 7) овог закона, који се користе као енергетско гориво у производњи електричне и топлотне енергије, остварује лице које се у складу са прописима којима се уређује област енергетике бави производњом електричне и топлотне енергије.

Сагласно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1, тачка 3) овог

закона, који се користе као енергетска горива за индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) овог закона за индустријске сврхе, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 38/13, 93/13, 111/15, 108/16 и 18/18, у даљем тексту: Правилник) право на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије, односно када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа у индустријске сврхе.

Сагласно ставу 2. тачка 2) наведеног члана Правилника, рефракција плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте и биотечности користе, и то за гасна уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона, која се користе као енергетско гориво за индустријске сврхе, као и за керозин, течни нафтни гас и за остале деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) Закона, која се користе за индустријске сврхе, односно када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према одредби члана 4. став 1. тач. 1. и 2. Правилника, прописано је да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника

може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, односно биотечности из члана 9. став 1. тач. 3) и 7) Закона, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије ако те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, под условом да:

1) обавља делатност која је према прописима који уређују класификацију делатности обухваћена сектором D Класификације делатности;

2) поседује лиценцу за производњу електричне енергије или комбиновану производњу електричне и топлотне енергије у складу са прописима којима се уређује област енергетике, односно да му је актом о оснивању или актом о поверавању обављања делатности поверена делатност производње топлотне енергије.

Одредбом члана 6. Правилника прописано је, између осталог, да уз захтев за рефакцију плаћене акцизе, лице које обавља делатност производње електричне и топлотне енергије подноси лиценцу за производњу електричне енергије или комбиновану производњу електричне и топлотне енергије у складу са прописима којима се уређује област енергетике.

Одредбом члана 6. став 3. тачка 2. овог Правилника прописано је да уз захтев из става 2. овог члана лице које обавља делатност производње електричне и топлотне енергије подноси одговарајуће доказе, акт о оснивању или акт о поверавању обављања делатности којим је поверена делатност производње топлотне енергије.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, привредни субјект чија је регистрована претежна делатност 35.30 – Снабдевање паром и климатизација, која је према прописима који уређују класификацију делатности обухваћена сектором D Класификације делатности, а како наводите у вашем допису, у

оквиру наведене регистроване претежне делатности бавите се и производњом и дистрибуцијом топлотне енергије, која, како наводите, према прописима који уређују класификацију делатности нема посебну шифру делатности, већ се обавља у оквиру наведене претежне делатности 35.30 – Снабдевање паром и климатизација, нема право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, у конкретном случају, на гасно уље (гасно уље екстра лако евро EL) које се користи у процесу производње топлотне енергије ради загревања уља за ложење средње S на одговарајућој температури, с обзиром на то да не поседујете лиценцу за производњу електричне енергије или комбиновану производњу електричне и топлотне енергије у складу са прописима којима се уређује област енергетике, који представља један од услова за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе, а која се издаје за обављање делатности обухваћених шифром делатности 35.11 – Производња електричне енергије, која, између осталог, обухвата производњу електричне енергије у електранама за комбиновану производњу електричне и топлотне енергије.

Према томе, право на рефакцију плаћене акцизе може да оствари лице које обавља делатност која је према прописима који уређују класификацију делатности обухваћена сектором D Класификације делатности и које се у складу са прописима којима се уређује област енергетике бави производњом електричне енергије или комбинованом производњом електричне и топлотне енергије и поседује лиценцу за производњу електричне енергије или комбиновану производњу електричне и топлотне енергије у складу са прописима којима се уређује област енергетике, уколико испуњава и остале услове прописане Законом и Правилником.

3. Остваривања права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности наведене са

тарифним ознакама номенклатуре ЦТ из члана 9 став 1. тач. 3), 5) и 7) Закон о акцизама који се користе за грејање пословног, односно стамбеног простора

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00121/2018-04 од 03.9.2018. год.)

Одредбом члана 39а став 1. Закона о акцизама („Службени 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, 108/16 и 30/18, у даљем текст: Закон), прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сходно ставу 4. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона који се користе за грејање, остварује лице ради загревања пословног, односно стамбеног простора.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став

1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Службени гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту: Правилник), прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.

Рефакција плаћене акцизе, сагласно ставу 2. наведеног члана Правилника, остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то:

– за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и произвођач, односно увозник истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе;

– за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користи за грејање, остварује привредни субјект ради загревања пословног, односно физичко лице ради загревања стамбеног простора.

У складу са ставом 3. истог члана Правилника прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе из ст. 1. и 2. овог члана Правилника може да оствари купац – крајњи корисник ако деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од:

1) увозника, односно произвођача који је на те деривате нафте, биогорива и биотечности платио прописани износ акцизе, а под условом да поседује рачун са исказаним износом акцизе и доказ да је платио тај рачун;

2) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на велико деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да поседује рачун о набавци тих производа и доказ да је платио тај рачун;

3) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да:

(1) поседује фискални исечак о набавци тих производа и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка – ако је купац – крајњи корисник правно лице или предузетник;

(2) поседује фискални исечак, односно фискални исечак и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка о набавци тих производа у складу са чланом 24. став 3. тачка 4) Правилника – ако је купац – крајњи корисник физичко лице.

Рачун из става 3. овог члана Правилника мора да садржи податке о купцу, врсти, количини и вредности набављених деривата нафте, биогорива и биотечности, а рачун који не садржи податке из ст. 3. и 4. овог члана Правилника не може се употребити у поступку рефакције плаћене акцизе по одредбама овог Правилника (члан 2. ст. 4. и 5. Правилника).

Према томе, у складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, мишљења смо да се право на рефакцију плаћене акцизе може остварити на све деривате нафте и биотечности из члана 9 став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за грејање пословног, односно стамбеног простора, а која су као таква наведена по тарифним ознакама номенклатуре ЦТ, уколико су испуњени и сви други услови прописани Законом и Правилником.

При томе, напомињемо да су Правилником о техничким и другим захтевима за течна горива нафтног порекла („Службени гласник РС“, бр. 111/15, 106/16, 60/17, 117/17, 120/17 и 50/18), у члану 7. став 1. тачка 3) прописана гасна уља која се користе као енергетска горива (која, између осталог, могу да се користе за загревање пословног, односно стамбеног простора), а да члан 8. Правилника о техничким и другим захтевима за течна горива нафтног порекла прописује уља за ложење (остатна горива која се користе као енергетска горива за чији транспорт, складиштење и примену ових уља за ложење потребно је предгревање), која нису предмет опорезивања акцизом у смислу члана 9 став 1. тачка 3) Закона.

4. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – евро дизел тарифне ознаке номенклатуре ЦТ 2710194300, који се користи за загревање пословног простора, када Универзитет у Новом Саду Академија уметности, као индиректни буџетски корисник, не поседује у својој архиви одлуку о уступању којом је одобрено коришћење предметног пословног простора

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00290/2018-04 од 30.8.2018. год.)

Одредбом члана 39а став 1. Закона о акцизама („Службени 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, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу, крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сагласно ставу 4. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 5), 7) овог закона, који се користе за грејање, остварује лице ради загревања пословног, односно стамбеног простора.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Службени гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту: Правилник), прописано је да право на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.

Према тачки 4) наведеног члана Правилника, прописано је да се рефракција плаћене акцизе из става 1. овог члана остварује у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то: за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користи за грејање, а рефракцију остварује привредни субјект ради загревања пословног, односно физичко лице ради загревања стамбеног простора.

Одредбом члана 24. став 1. Правилника прописано је да правно лице, односно предузетник из члана 2. став 2. тачка 4) овог правилника може да оствари рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користе за загревање пословног простора, ако: је власник, односно купац пословног простора; у том простору обавља пословну делатност; се по основу предметног пословног простора утврђује порез на имовину; је уређај за грејање евидентиран као основно средство у пословним књигама; поседује одговарајуће доказе из члана 2. став 3. овог правилника и ако поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте када захтев подноси произвођач, односно увозник деривата нафте за грејање сопственог пословног простора.

Обрасцем РЕФ-Г прописано је да је, поред услова које мора да испуњава правно лице, односно предузетник, потребна и изјава физичког лица о врсти уређаја за грејање, као и врсти горива које се

користи за грејање (гасна уља, течни нафтни гас или биотечности), односно извод из помоћне евиденције основних средстава у којој је уређај за грејање евидентиран и врсти горива које се користи за грејање за правна лица, односно предузетнике.

Одредбом члана 14. став 3. Закона о јавној својини („Службени гласник РС“, бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 – др. закон, 108/16 и 113/17, у даљем тексту: Закон о јавној својини) прописано је да Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе могу установама и јавним агенцијама и другим организацијама, изузев јавних предузећа и друштва капитала, чији су оснивачи, преносити право коришћења на стварима на којима имају право својине.

Одредбом члана 18. Закона о јавној својини прописано је да су носиоци права јавне својине Република Србија, аутономна покрајина и општина, односно град.

Према члану 19. Закона о јавној својини, прописано је да су корисници ствари у јавној својини, државни органи и организације; органи и организације аутономне покрајине и јединце локалне самоуправе; јавна предузећа, друштва капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе, као и њихова зависна друштва, на основу уговора закљученог на основу акта надлежног органа, а којим нису пренете у својину тог јавног предузећа, односно друштва; ствари у јавној својини се могу дати на коришћење и осталим правним лицима, концесијом или на други начин предвиђен законом.

Одредбом члана 22. став 1. Закона о јавној својини прописано је да носиоци права коришћења из члана 18. овог закона имају право да ствар држе и да је користе у складу са природом и наменом ствари, да је дају у закуп и да њоме управљају у складу са овим и другим законом.

У складу са напред наведеним законским и подзаконским одредбама, мишљења смо да индиректни буџетски корисник, у конкретном случају, Универзитет у Новом Саду Академија

уметности, као купац – крајњи корисник деривата нафте, може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – евро дизел, гасна уља (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2710 19 43 00), које користи за загревање пословног простора, у којем обавља пословну делатност – Високо образовање (за објекат који је уписан као јавна својина и који је под заштитом државе као споменик културе), независно од тога што у својој архиви не поседује одлуку о уступању којом је одобрено коришћење предметног пословног простора, уколико као фактички корисник испуњава остале услове прописане Законом и Правилником.

При томе, напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање и сходно томе поступа у оквиру своје надлежности.

5. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у индустријске сврхе, у конкретном случају на утрошено GASNO ULJE EKSTRA LAKO EVRO EL, које се користи у производном процесу као енергент за добијање водене паре у парном котлу, за производњу пелетиране хране за домаће животиње (шифра делатности 10.91 – Производња готове хране за домаће животиње), Сектор Ц – Прерађивачка индустрија
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00066/2018-04 од 30.8.2018. год.)

Одредбом члана 39б став 1. Закона о акцизама („Службени 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, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона, користи као

енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Сагласно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тачка 3) овог закона, који се користе као енергетска горива за индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) овог закона за индустријске сврхе, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 38/13, 93/13 111/15, 101/16 и 18/18, у даљем тексту: Правилник), право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије, односно када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа у индустријске сврхе..

Сагласно ставу 2. тачка 2) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе из става 1. овог члана, остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте и биотечности користе, и то: за гасна уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона, која се користе као енергетско гориво за индустријске сврхе, као и за керозин, течни нафтни гас и за остале деривате нафте који

се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) Закона, која се користе за индустријске сврхе, односно када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према ставу 3. наведеног члана Правилника, право на рефакцију плаћене акцизе остварује купац – крајњи корисник под условом да те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, да је на те деривате нафте, односно биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, који се користе у индустријске сврхе, према члану 9. Правилника, може да оствари лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника, ако деривате нафте користи за индустријске сврхе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да:

1) обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности, у складу са законом;

2) има у власништву, односно под закупом производни погон и инсталисану опрему за обављање регистроване делатности;

3) је на те деривате нафте плаћен прописан износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте који се користе у индустријске сврхе;

4) поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте из члана 2. став 2. овог правилника;

5) поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте који се користе за индустријске сврхе;

6) је платио рачун о набавци деривата нафте у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте;

7) произведене, односно набављене или увезене деривате нафте користи или ће их користити за индустријске сврхе у оквиру обављања делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности.

Према члану 13. Правилника, прописана је Листа гасних уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона која се користе у индустријске сврхе на које се може остварити рефакција плаћене акцизе. Гасна уља која се користе у индустријске сврхе класификована су у складу са прописом којим се уређују технички и други захтеви за течна горива нафтног порекла.

Сходно горе наведеним законским и подзаконским актима, мишљења смо да привредно друштво које обавља производњу пелетиране хране за домаће животиње (шифра делатности 10.91 – Производња готове хране за домаће животиње), у оквиру Сектор Ц – Прерађивачка индустрија, може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – GASNO ULJE EKSTRA LAKO EVRO EL, које користи у производном процесу за производњу пелетиране хране за домаће животиње, уколико испуњава остале услове прописане Законом и Правилником.

При томе, напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање и сходно томе поступа у оквиру своје надлежности

6. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе за загревање простора у коме се врши узгој живине и производња конзумних јаја, при чему

се за загревање тог простора користе нафтни топови који као енергент користе гасно уље (дизел гориво *gasno ulje 0,1 или evrozdizel*) и гасне грејалице на течни нафтни гас

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00569/2017-04 од 30.8.2018. год.)

Одредбом члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама („Службени 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, 108/16 и 30/18) прописано је да се акциза плаћа на деривате нафте, биогорива, биотечности.

Према члану 39а став 1. Закона, купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сагласно ставу 4. наведене одредбе Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користе за грејање, остварује лице ради загревања пословног, односно стамбеног простора.

Правилником о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте,

биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Службени гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту: Правилник), ближе су уређени услови, начин и поступак за остваривање права на рефракцију плаћене акцизе.

Према тачки 4. наведеног члана Правилника, прописано је да се рефракција плаћене акцизе из става 1. овог члана остварује у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то: за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користи за грејање, а рефракцију остварује привредни субјект ради загревања пословног, односно физичко лице ради загревања стамбеног простора.

Одредбом члана 24. став 1. прописано је да правно лице, односно предузетник из члана 2. став 2. тачка 4) овог правилника може да оствари рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користе за загревање пословног простора, ако је власник, односно закупац пословног простора, у том простору обавља пословну делатност, се по основу предметног пословног простора утврђује порез на имовину; је уређај за грејање евидентиран као основно средство у пословним књигама; поседује одговарајуће доказе из члана 2. став 3. овог правилника; поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте када захтев подноси произвођач, односно увозник деривата нафте за грејање сопственог пословног простора.

Правно лице, односно предузетник може да оствари рефракцију плаћене акцизе на набављене деривате нафте, односно биотечности за загревање пословног простора које, искључиво, користи за обављање пословне делатности.

На основу горе наведених одредаба, а у вези питања које се односи на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе за загревање простора у коме се обавља процес производње, у конкретном случају, узгој живине и производња конзумних јаја у оквиру Сектора А – Пољопривреда, шумарство и рибарство

Класификације делатности, шифра делатности 01.47, према нашем мишљењу, лице које обавља наведену пољопривредну делатност, нема право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, и то на гасно уље (дизел гориво *gasno ulje 0,1* или *evrozdizel*) које служи као енергент за нафтне топове, односно на рефакцију плаћене акцизе на течни нафтни гас који служи као енергент за гасне грејалице, с обзиром на то да у овом случају наведени деривати нафте служе у сврху производног процеса, конкретно пољопривредне производње узгоја живине и производње конзумних јаја, а не за загревање пословног простора.

Одредбом члана 39б став 1. Закона прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 38/13, 93/13 111/15, 101/16 и 18/18, у даљем тексту: Правилник), право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска

горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе.

Према ставу 3. наведеног члана Правилника, право на рефакцију плаћене акцизе, остварује купац – крајњи корисник под условом да те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, да је на те деривате нафте, односно биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, који се користе у индустријске сврхе, према члану 9. Правилника, може да оствари лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника, ако деривате нафте користи за индустријске сврхе ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да: обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности, у складу са законом, има у власништву, односно под закупом производни погон и инсталисану опрему за обављање регистроване делатности, је на те деривате нафте плаћен прописан износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте који се користе у индустријске сврхе, поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте из члана 2. став 2. овог правилника, поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте који се користе за индустријске сврхе, је платио рачун о набавци деривата нафте у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте, произведене, односно набављене

или увезене деривате нафте користи или ће их користити за индустријске сврхе у оквиру обављања делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности.

Сходно наведеним законским и подзаконским актима, привредно друштво које се бави узгојем живине и производњом конзумних јаја у оквиру шифре делатности 01.47, обухваћене Сектором А Класификације делатности, које у производном процесу користи гасно уље (дизел гориво *gasno ulje* 0,1 или *evgozdizel*) као енергент за нафтне топове и течни нафтни гас за гасне грејалице за загревање простора у коме се обавља наведени процес пољопривредне производње, нема право на рефакцију плаћене акцизе на наведене деривате нафте, с обзиром на то да се у конкретном случају исти не користе као енергенти за грејање пословног простора већ у производном процесу који је обухваћен сектором А Класификације делатности, а право на рефакцију плаћене акцизе може се остварити уколико се деривати нафте користе у индустријске сврхе у оквиру делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности.

7. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе, за превоз ствари у домаћем саобраћају, у случају када се јавни превоз обавља лаким теретним возилима на основу Привременог решења о дозволи обављања домаћег јавног превоза ствари у друмском саобраћају, издатим од стране Министарства грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00600/2018-04 од 30.8.2018. год.)

Одредбом члана 39а став 1. Закона о акцизама („Службени 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 и 103/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности. Сходно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које се бави превозом лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Службени гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту: Правилник) прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.

Према ставу 2. тачка 1) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за

које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и произвођач, односно увозник истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Према члану 5. Правилника прописано је, између осталог, да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе ако обавља делатности јавног превоза лица и ствари у домаћем и међународном друмском саобраћају, укључујући и превоз за сопствене потребе, у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и ако поседује решење о испуњености услова за отпочињање и обављање јавног превоза лица, односно ствари у друмском саобраћају издато од министарства надлежног за послове саобраћаја или уверење о оспособљености за обављање међународног јавног превоза у друмском саобраћају издато од министарства надлежног за послове саобраћаја или одобрење надлежног органа локалне самоуправе за обављање ауто такси превоза путника.

Чланом 8. ст. 1. и 2. Правилника прописано је да се рефакција плаћене акцизе на деривате нафте, односно биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, врши на основу писменог захтева, поднетог Пореској управи на Обрасцу РЕФ-Т. Ставом 3. тачка 8) истог члана Правилника прописано је да уз захтев правно лице, односно предузетник подноси одговарајуће доказе у зависности од делатности за коју је регистрован, између осталог, и писмени уговор између аутопревозника и корисника превоза за ванлинијски превоз, односно фотокопија товарног листа или отпремнице у случају превоза ствари у унутрашњем друмском саобраћају, односно

фотокопија CMR-а у случају превоза ствари у међународном друмском саобраћају.

Одредбом члана 2. став 1. тач. 5) и 7) Закона о превозу терета у друмском саобраћају („Службени гласник РС“, бр. 68/15 и 41/18, у даљем тексту: Закон о превозу терета у друмском саобраћају) прописано је да јавни превоз терета је превоз терета у друмском саобраћају код кога привредно друштво, друго правно лице, предузетник или физичко лице које обавља превоз наплаћује услугу превоза или остварује било какву директну или индиректну економску корист на основу обављања тог превоза, да је превозник привредно друштво, друго правно лице, предузетник или физичко лице коме је сходно националном законодавству државе у којој се налази његово седиште, односно пребивалиште, одобрено обављање превоза терета.

Чланом 3. став 2. Закона о превозу терета у друмском саобраћају прописано је да при обављању јавног превоза терета, релација, цена превоза и други услови превоза одређују се уговором закљученим између превозника и корисника превоза.

Одредбом члана 6. став 1. тач. 1) и 2) Закона о превозу терета у друмском саобраћају, прописано је да јавни превоз терета може обављати домаће привредно друштво, друго правно лице или предузетник, на основу лиценце за превоз терета у домаћем и међународном друмском саобраћају. Ставом 5. тачка 5) наведеног члана Закона прописано је да лиценца за превоз није потребна код превоза терета у друмском саобраћају теретним возилом или скупом возила чија највећа дозвољена маса не прелази 3.500 кг.

Чланом 15. став 1. Закона о превозу терета у друмском саобраћају прописано је да привредно друштво, друго правно лице или предузетник, министарству подноси захтев за издавање лиценце за јавни превоз терета у домаћем друмском саобраћају или захтев за издавање лиценце за јавни превоз терета у домаћем или међународном друмском саобраћају на прописаном обрасцу, који садржи податке о броју теретних возила или скупу возила којима

би обављао превоз уз који прилаже доказе о испуњавању услова за издавање лиценце.

Одредбом члана 67. Закона о превозу терета у друмском саобраћају прописано је да појединачни правни акти издати до дана почетка примене овог закона важе до истека рока на који су издати, док појединачни правни акти који су издати без рока важења, престају да важе истеком рока од годину дана од почетка примене овог закона.

На основу Привременог решења Министарства грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре од 09.02.2018. године, привредном друштву „А“ дозвољава се обављање домаћег јавног превоза ствари у друмском саобраћају до доношења решења којим се окончава поступак по поднетом захтеву за издавање лиценце, с обзиром да поседује решење о испуњености услова за обављање јавног превоза ствари а у складу са чланом 139. Закона о општем управном поступку, које је неопходно како би им се обезбедило право на обављање превоза до доношења сталног решења.

Према томе, у конкретном случају, привредно друштво „А“, које обавља домаћи јавни превоз ствари у друмском саобраћају лаким теретним возилима до 3.500 кг, на основу Привременог решења о дозволи обављања домаћег јавног превоза ствари у друмском саобраћају, издатим од стране Министарства грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре, а имајући у виду да се према важећим прописима за лака теретна возила више не издаје лиценца, мишљења смо да може да оствари право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте које се користе у транспортне сврхе, ако испуњава остале услове прописане Законом и Правилником.

При томе, напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање и сходно томе поступа у оквиру своје надлежности.

ЦАРИНЕ

1. Наплата компензаторне камате приликом стављања у слободан промет споредних добијених производа насталих у поступку активног оплемењивања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-00409/2018-17 од 24.9.2018. год.)

Према члану 285. став 1. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Службени гласник РС“, бр. 93/10, 63/13, 145/14, 95/15, 44/16, 10/17 и 62/18), када настане царински дуг за добијене производе или увезену робу у поступку активног оплемењивања или привременог увоза, обрачунаће се и компензаторна камата на износ царинског дуга за наведени период. У ставу 5. истог члана наведени су случајеви када се неће наплаћивати компензаторна камата, па тако, између осталог, компензаторна камата се неће наплаћивати при стављању у слободан промет споредних добијених производа, који су прописани, ако је њихова количина сразмерна количини главних добијених производа.

Међутим, када је у питању плаћање компензаторне камате првенствено треба имати у виду да се иста не наплаћује аутоматски, тј. увек када се роба из поступка привременог увоза и активног оплемењивања ставља у слободан промет (раније законско решење), већ је чланом 251. став 4. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15, 108/16 и 113/17 – др. закон) прописано да ће се, под условима и околностима које утврди Влада, на износ царинског дуга наплатити компензаторна камата ради спречавања неоснованог стицања финансијске користи због померања дана настанка или обрачуна царинског дуга. Приликом оцене да ли је дошло до неоснованог стицања финансијске користи узима се

у обзир чињеница да ли је и како је носилац царинског поступка испуњавао своје обавезе према царинским органима у току трајања тог поступка, нпр. да ли је у предметном поступку било положено обезбеђење за наплату царинског дуга, да ли је благовремено достављао захтеване исправе и слично, што би све требало да буду показатељи да није постојала намера изигравања царинских прописа. Једном речју, *ratio legis* института компензаторне камате јесте спречавање неоснованог стицања финансијске користи.

Према томе, имајући у виду претходно наведено, уколико се споредни добијени производи настали у поступку активног оплемењивања стављају у слободан промет, а исти представљају отпад и остатке, то нема места наплати компензаторне камате, под условом да је њихова количина сразмерна количини добијених производа.

У прилог овој тврдњи иде и чињеница да је у раније важећој Уредби за спровођење Царинског закона Европске уније (Commission Regulation (EEC) No 2454/93 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code), са којим је хармонизована Уредба о царински дозвољеном поступању с робом, у члану 519. став 4. тачка е), такође, био прописан изузетак од плаћања компензаторне камате при стављању у слободан промет споредних добијених производа, ако је њихова количина сразмерна количини главних добијених производа. С тим што је у Прилогу 75 ове уредбе изричито било наведено да су то споредни добијени производи који се јављају као отпад, остаци и слично. Такође, у вези са овом тематиком, посебну пажњу бисмо скренули на чињеницу да нови царински прописи ЕУ не садрже одредбе о компензаторној камати.

2. Да ли је број запослених у привредном друштву услов за остваривање права на повластицу прописану Уредбом о

условима, начину и поступку ослобођења од царинских и других дажбина на увоз опреме?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 112-01-00422/2018-17 од 20.9.2018. год.)

У члану 14. став 1. Закона о улагањима („Службени гласник РС“, бр. 89/15) прописано је да је увоз опреме који представља улог страног улагача, у смислу овог закона, слободан и ослобођен од плаћања царине и других увозних дажбина, осим путничких моторних возила и аутомата за забаву и игре на срећу, под условом да је опрема коју улагач увози у складу са прописима којима се уређује здравље и безбедност грађана и заштита животне средине. У ставу 2. истог члана, Влади је дато овлашћење да ближе уреди поступак, висину и рок за остваривање олакшица и ослобођења од царинских и других дажбина на увоз опреме страног улагача из става 1, као и ограничења у погледу права располагања и забрану коришћења у друге сврхе тако увезене робе.

Полазећи од овог овлашћења, Влада је донела Уредбу о условима, начину и поступку ослобођења од царинских и других дажбина на увоз опреме („Службени гласник РС“, бр. 48/18). У члану 7. ове уредбе прописано је да ради остваривања права на ослобођење, осим пореза на додату вредност, корисник повластице царинском органу подноси:

1) извод о регистрованим подацима о привредном друштву уписаном у Регистар привредних субјеката о висини уписаног неновчаног улога страног улагача у капиталу привредног друштва, као и датум регистрације забележбе уговора или одлуке о страном улагању;

2) гарантни лист или другу одговарајућу документацију из које се може утврдити година производње опреме и изјаву да опрема која се увози није старија од три године, односно да је опрема нова у случају када је корисник повластице велико привредно друштво;

3) уговор о додели средства подстицаја, ако је корисник повластице и корисник средстава по поменутом уговору;

4) изјаву да није корисник *de minimis* државне помоћи, односно изјаву о оствареном износу *de minimis* државне помоћи у текућој фискалној години и у претходне две узастопне фискалне године, ако није корисник средстава по уговору о додели средстава подстицаја;

5) изјаву да опрема која се увози служи за обављање делатности корисника повластице;

6) изјаву о свим другим додељеним државним помоћима за исте оправдане трошкове.

У истом члану, такође, прописано је да царински орган на основу поднетог захтева и приложених доказа доноси решење о ослобађању од плаћања увозних дажбина на увоз опреме, при чему копију решења доставља министру надлежном за послове привреде без одлагања, најкасније у року од 15 дана од дана доношења решења, а на крају сваког тромесечја доставља и извештај о привредним друштвима која су остварила повластицу у том тромесечју.

Према томе, имајући у виду одредбе Закона о улагањима, као и Уредбе о условима, начину и поступку ослобођења од царинских и других дажбина на увоз опреме, тумачећи искључиво у смислу спровођења поступка царињења и испуњености услова за спровођење истог, не постоји обавеза подношења царинском органу доказа о броју запослених у привредном друштву ради остваривања права на ослобођење од царинских и других дажбина на увоз опреме. При том, напомињемо да су у члану 2. став 1. тач. 5), 6) и 7) Уредбе о условима, начину и поступку ослобођења од царинских и других дажбина на увоз опреме само наведена значења израза: „мали привредни субјект“, „средњи привредни субјект“ и „велики привредни субјект“ употребљених у тој уредби.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно физичко лице – резидент Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске оствари продајом удела у капиталу домаћег привредног друштва, другом домаћем правном лицу, са аспекта примене Споразума о избегавању двоструког опорезивања са Уједињеним Краљевством Велике Британије и Северне Ирске и, с тим у вези, да ли тако остварени капитални добитак спада у „Приход од имовине“ из члана 13. Споразума?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-427/2018-04 од 31.8.2018. год.)

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 7/82, у даљем тексту, Споразум) који се примењује од првог јануара 1983. године.

Споразум производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске.

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

Споразум, у члану 13. (Приходи од имовине – по данашњој терминологији: Капитални добитак – енгл. Capital gains), прописује:

„(1) Приходи од отуђења непокретности, дефинисане у ставу (2) члана 6, могу се опорезивати у држави уговорници у којој се таква имовина налази.

(2) Приходи од отуђења покретности која чини део имовине намењене за пословање сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретности која припада сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање професионалних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне пословне јединице (саме или заједно са целим предузећем) и приходе од отуђења сталне базе, могу се опорезовати у другој држави.

(3) Изузетно од одредаба става (2) овог члана, приходи од имовине остварени од отуђења бродова и ваздухоплова који се користе у међународном саобраћају и покретности које служе за коришћење бродова и ваздухоплова, опорезују се само у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа.

(4) Приходи од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. (1), (2) и (3) овог члана, опорезују се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину.“

Напомињемо да Споразум не одређује појам капиталног добитка, као ни начин његовог опорезивања, већ све то препушта националном законодавству држава уговорница (у конкретном случају, Републике Србије, као државе извора, односно Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Имајући у виду наведено, у конкретном случају који наводите у вашем захтеву, а сходно наведеном члану 13. став 4. Споразума, уколико физичко лице, резидент Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске оствари приход (капитални добитак) продајом (у конкретном случају, правном лицу – резиденту Републике Србије или другом нерезидентном правном лицу) удела у правном лицу, резиденту Републике Србије, право опорезивања капиталног добитка који је остварен продајом удела подлеже опорезивању само у држави резидентности продавца, односно само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске.

Ово посебно из разлога јер се изузеци наведени у члану 13. ст. 1, 2. и 3. Споразума (на основу којих би право опорезивања, под условима наведеним у тим ставовима, припало Републици Србији) не односе на продају удела у капиталу, него на другу имовину.

С обзиром на изнето, истичемо да је, у конкретном случају, приликом тумачења и примене Споразума, неспорно да остварени капитални добитак спада у поље примене члана 13. Споразума чији назив је (стицајем околности) у време закључења Споразума преведен као „Приходи од имовине“, а не, што је исправније (и у складу са данашњом терминологијом и решењима у каснијим (у односу на Споразум) уговорима о избегавању двоструког опорезивања које је Република Србија закључила и закључује са другим државама), као „Капитални добитак“, што одговара енглеском оригиналу „Capital gains“.

Додатни аргумент у прилог наведеног је и садржина материјалних решења свих ставова члана 13. Споразума, на основу које недвосмислено закључујемо да је предмет регулисања овим чланом Споразума порески третман капиталног добитка.

Међутим, како је у члану 1. Споразума (Лица на која се примењује Споразум) наведено да се Споразум примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, указујемо да је, пре примене напред наведеног решења (опорезивања капиталног добитка само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске) неопходно да нерезидентно физичко лице из Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) надлежним пореским органима Републике Србије, приложи потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) потписану и оверену од стране надлежних пореских органа Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске (на основу члана 3. – Опште дефиниције, став (1) тачка (j) Споразума, то је Одбор за унутрашње приходе или његов овлашћени представник).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр, 80/02 ... 108/16), нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни орган Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова овог мишљења (који се односе на примену решења из Споразума, односно на опорезивање капиталног добитка само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске), примениће се одговарајуће одредбе Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01 ... 113/17) које прописују опорезивање капиталног добитка у Републици Србији (а не решење из Споразума).

2. Порески третман накнаде за лиценцу за софтвер коју резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из Швајцарске

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-422/2018-04 од 31.8.2018. год.)

Како наводите, у конкретном случају, резидентно правно лице од компаније из Швајцарске планира набавку софтвера (лиценце за софтвер) ради даље дистрибуције, као и уз плаћање одговарајуће накнаде, у вези са чим, с позивом на уговор о избегавању двоструког опорезивања са Швајцарском, постављате питање пореског третмана наведене накнаде.

Имајући у виду наведено, дајемо следећи одговор:

И у складу са чланом 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 113/17, 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).

Сходно члану 40а став 1. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је нерезидент стварни власник прихода (односно, да може потпуно слободно да располаже наведеним приходом, без обавезе да исти уступи или проследи другом лицу – изјава, фактура, комерцијални уговор о лиценци или неки други правни основ плаћања ...).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања у смислу става 1. овог члана нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација (члан 40а став 2. Закона).

II Између Савета министара Србије и Црне Горе и Швајцарског Савезног већа закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Службени лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 11/05, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2007. године.

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

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

Уговор, у члану 12. (Ауторске накнаде) ст. 1, 2. и 3. прописује:

„1. Ауторске накнаде које настају у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији), а исплаћују се резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Швајцарске) могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Швајцарској).

2. Ауторске накнаде могу се опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе, али ако је стварни власник ауторских накнада резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Швајцарске) разрезан порез не може бити већи од 10 одсто бруто износа ауторских накнада. Надлежни органи држава уговорница договарају се о начину примене овог ограничења.

3. Израз „ауторске накнаде“, у овом члану, означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио, као и за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка или за коришћење или за право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.“

С тим у вези, у Протоколу који чини саставни део Уговора, у тачки 4. Протокола, која се односи на члан 12. (Ауторске накнаде) садржано је решење које предвиђа:

„У вези са ставом 2. подразумева се да, све док Швајцарска у складу са својим унутрашњим законом не заведе порез на извору на ауторске накнаде које се исплаћују нерезидентима, неће се примењивати одредбе става 2. и ауторске накнаде опорезоваће се само у држави уговорници чији је резидент стварни власник ауторских накнада“ (у конкретном случају, само у Швајцарској).

Неопорезивање ауторских накнада које се исплаћују нерезидентима Швајцарске је, још увек, важеће решење које је, у време доношења овог мишљења, потврђено у непосредној електронској комуникацији надлежних експерата Републике Србије и Швајцарске.

Напомињемо да, у конкретном случају, ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер спадају у дефиницију ауторских накнада из члана 12. (Ауторске накнаде) став 3. Уговора, односно онај део дефиниције који се односи на књижевно или научно дело.

Ово из разлога јер (будући да у дефиницији ауторских накнада експлицитно није споменута накнада по основу лиценце за софтвер) у конкретном случају ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер треба посматрати онако како то чини национални закон земље извора – Републике Србије (ауторско право или право индустријске својине).

Када је у питању Република Србија, као земља извора ауторских накнада, софтвер се може квалификовати као књижевно или научно дело.

Наиме, одредбом члана 2. став 1. Закона о ауторском и сродним правима („Службени гласник РС“, бр. 104/09 ... 29/16 – одлука УС) прописано је да је ауторско дело оригинална духовна творевина аутора, изражена у одређеној форми, без обзира на његову уметничку, научну или другу вредност, његову намену, величину, садржину и начин испољавања, као и допуштеност јавног саопштавања његове садржине, а у ставу 2. тачка 1), поред осталог, прописано је да се ауторским делом сматрају нарочито писана дела, у која, поред осталих, спадају и рачунарски програми у било којем облику њиховог изражавања ...

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, указујемо да је, пре примене напред наведеног решења (опорезивања ауторских накнада само у Швајцарској), неопходно да нерезидентно правно

лице из Швајцарске исплатиоцу прихода (у конкретном случају, ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер) приложи потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Швајцарске) потписану и оверену од стране надлежних пореских органа Швајцарске (на основу члана 3. – Опште дефиниције, став 1. тачка (8) Уговора, то је Директор Савезне Пореске администрације, односно његов овлашћени представник).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16), нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни органи Швајцарске).

III Уколико нерезидент не достави валидну потврду о резидентности, као ни доказ о стварном власништву прихода, примениће се домаћи порески пропис, односно решење из члана 40 став 1. тачка 2) Закона.

ФИСКАЛНЕ КАСЕ

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе оствареног у случају када привредни субјекти – агенти и оператери, врши продају игара на срећу у име и за рачун приређивача игара на срећу – Државне лутрије Србије физичким лицима, а који је на основу Уговора ангажован од стране Државне лутрије Србије да врши продају игара на срећу у име и за рачун приређивача игара на срећу – Државне лутрије Србије, као и питање организације наплатног места и могућности држања новца од продаје игара на срећу заједно са новцем добијеним од продаје добара и услуга за које постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00277/2018-04 од 18.9.2018. год.)

У складу са одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Службени 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 се 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 обрачуна потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.).

Такође, ставом 4. овог члана Закона, прописано је да Влада Републике Србије (у даљем тексту: Влада) може, полазећи од техничких и функционалних карактеристика фискалне касе и специфичности одређене делатности, на заједнички предлог министарства надлежног за послове финансија и министарства надлежног за послове трговине, одредити и друге делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Службени 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.

Сагласно наведеној Уредби, лица која обављају делатност 92.00 (Коцкање и клађење) из Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10, у даљем тексту: Уредба о класификацији) нису у обавези да остварен промет у оквиру наведене делатности евидентирају преко фискалне касе.

Према томе, Државна лутрија Србије која обавља делатност 92.00 (Коцкање и клађење), ослобођена је обавезе евидентирања промета преко фискалне касе.

При томе, привредни субјекти који су ангажовани од стране Државне лутрије Србије која обавља делатност 92.00 (Коцкање и клађење), у складу са Законом о играма на срећу („Службени гласник РС“, бр. 88/11, 93/12 – др. закон и 30/18) и Уредбом о условима и начину ангажовања оператера за приређивање класичних игара на срећу и агената за продају срећки („Службени гласник РС“, бр. 128/04, 91/10 и 13/11), за продају игара на срећу у име и за рачун

приређивача игара на срећу – Државне лутрије Србије физичким лицима, такође нису у обавези да промет који остваре продајом игара на срећу у име и за рачун Државне лутрије Србије, као јединог приређивача класичних игара на игре на срећу, евидентирају преко фискалне касе.

То значи да, када привредни субјект, у име и за рачун приређивача игара на срећу – Државне лутрије Србије, по основу уговора са Државном лутријом Србије, продаје класичне игре на срећу – инстант лутрије физичким лицима, није у обавези да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе.

Такође, када привредни субјект који у својим продајним објектима обавља делатности код чијег обављања постоји обавеза евидентирања оствареног промета преко фискалне касе, врши и продају класичних игара на срећу – инстант лутрије физичким лицима, које приређује Државна лутрија Србије, по основу уговора са Државном лутријом Србије, дужан је да обезбеди евиденцију о стању задужених, продатих, замењених и исплаћених добитака од игара на срећу и оформи благајну за пријем и исплату новца по основу игара на срећу.

Када је у питању могућност евидентирања промета преко фискалне касе оствареног продајом игара на срећу – инстант лутрије физичким лицима у малопродајним објектима предметног привредног субјекта, мишљења смо да тако остварен промет због специфичности евиденција које су прописане другим прописима, није могуће евидентирати преко фискалне касе, па сходно томе и новац остварен од продаје у оквиру делатности 92.00 (Коцкање и клађење) треба држати одвојено од новца и других средстава плаћања добијених од промета добара и услуга који су евидентирани преко фискалне касе.

2. Обезбеђивање депозита за потребе враћања кукура на почетку радног дана

Да ли постоји могућност да се поред држања готовог новца подигнутог код пословне банке (депозит предвиђен у одлуци о висини депозита намењен главној благајни малопродајног објекта) и дневних пазара, држи и ситан новац, који би се користио за потребе уситњавања наведене готовине?

Да ли је обавезно паковати дневне пазаре продавнице у различите сигурносне вреће по данима или је могуће спајати дневне пазаре од различитих дана у исту врећу?

Да ли постоји могућност чувања дневног пазара, односно премештања дела дневног пазара (готовине и других средстава плаћања) из фискалне касе у току радног дана у главну благајну малопродајног објекта (трезор) предметног привредног субјекта?

Да ли је дозвољено вршити повраћај, односно исплату готовине купцима на основу рекламације, односно враћања робе по основу попуњеног Обрасца НИ, као и повраћај исплата у готовини по основу рефракције ПДВ-а страним држављанима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00210/2017-04 од 30.8.2018. год.)

Сагласно одредби члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар и које обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно је да врши евидентирање појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Према члану 13. Закона, дневни извештај је фискални документ који је обвезник дужан да формира и штампа једном дневно, на крају рада. У дневном извештају се евидентирају тотали промета добара и услуга из свих фискалних исечака забележених у оперативној меморији фискалне касе, сачињених од тренутка формирања претходног дневног извештаја. Дневни извештај,

поред осталих података, садржи следеће податке: број, дан, месец, годину, сат, минут и тип ресета од сачињавања претходног дневног извештаја до сачињавања текућег дневног извештаја, вредност укупног промета добара и услуга у извештајном периоду, као и дан, месец, сат и минут сачињавања дневног извештаја.

Чланом 15. Закона прописано је да је пресек стања фискални документ који се формира и штампа по потреби, на захтев Пореске управе или за потребе обвезника, у коме се евидентирају тотали промета добара и услуга, као и тотали средстава плаћања (готовина, чек и картица) из свих формираних и одштампаних фискалних исечака фискалне касе, од тренутка формирања и штампања претходног дневног извештаја из фискалне касе.

Чланом 20. ст. 1, 2. и 3. Закона прописано је да је обвезник дужан да води књигу дневних извештаја за сваку фискалну касу и да одштампане дневне извештаје евидентира и одлаже у књигу дневних извештаја хронолошким редом. Књигу дневних извештаја обвезник је дужан да чува на месту на коме врши промет добара на мало, односно месту пружања услуга.

Према томе, у складу са претходно наведеним одредбама Закона, дневни извештај је документ којим се евидентира тотал промета добара и услуга (готовина, чек, картица) по свим фискалним исечцима издатим од момента формирања претходног дневног извештаја и самим тим служи и као документ о оствареном промету и у готовом новцу.

При томе, пресек стања је документ по коме се врши контрола тотала евидентираних добара и услуга, као и тотала средстава плаћања (готовина, чек и картица) из свих формираних и одштампаних фискалних исечака фискалне касе, од тренутка формирања и штампања претходног дневног извештаја из фискалне касе, и као такав, поред осталог, служи и за усаглашавање стања готовине у каси са евидентираним прометом по основу евидентираниг средства плаћања „готовина“. Сагласно претходно

наведеном, стање евидентираног промета добара и услуга мора се слагати са стањем у каси по свим основама плаћања.

Чланом 3. став 1. Закона о обављању плаћања правних лица, предузетника и физичких лица која не обављају делатност („Службени гласник РС“, бр. 68/15) прописано је да су правна лица и предузетници дужни да динаре примљене у готовом по било ком основу уплате на свој текући рачун у року од седам радних дана.

Према томе, у вези са вашим питањем које се односи на депозит за потребе враћања кусура на почетку радног дана који би се обезбеђивао подизањем готовине код пословне банке на основу одлуке о висини депозита која би предвиђала укупан износ депозита за конкретну продавницу, мишљења смо да у циљу правилног поступања са готовим новцем ради обезбеђивања депозита за потребе враћања кусура, обвезници могу донети одлуку о укупном износу депозита на нивоу конкретне продавнице којом би се прецизирала висина депозита који би био у главној благајни (трезору) и појединачни депозити по свакој фискалној каси (уколико их има више), при чему напомињемо да свако наплатно место, односно фискална каса у малопродајном објекту мора имати копију одлуке о депозиту којом је прецизиран и појединачни депозит по свакој фискалној каси (уколико их има више). Одлука о депозиту је акт привредног друштва, па, сходно томе, форма није прописана одредбама које регулишу евидентирање промета преко фискалне касе.

То значи да, у конкретном случају, предметни привредни субјект може са свог рачуна да подигне готов новац за потребе враћања кусура, с тим што затечена количина готовог новца у фискалној каси не сме бити већа од збира евидентираног промета у готовом новцу у претходним дневним извештајима (ако пазар није предат), износа готовог новца подигнутог за враћање кусура и евидентираног промета у готовом новцу у формираном пресеку стања, при чему напомињемо да је привредни субјект дужан да, сагласно претходно наведеним одредбама, динаре примљене

у готовом по било ком основу уплати на свој текући рачун код пословне банке у прописаном законском року од седам радних дана.

При томе напомињемо да предметни привредни субјект може да се определи да део готовог новца евидентираног у дневном извештају из претходног дана користи за враћање кусура на почетку наредног радног дана и то до предаје пазара код пословне банке у прописаном законском року од седам дана, с тим што затечена количина готовог новца у каси не сме бити већа од збира евидентираног промета у готовом новцу исказаног у претходним дневним извештајима и евидентираног промета у готовом новцу у формираном пресеку стања. У наведеном случају доношење одлуке о висини депозита (готовог новца који се користи за враћање кусура) потребно је само приликом отпочињања обављања делатности, с обзиром да би, након тога, део готовог новца евидентираног у дневном извештају из претходног дана предметни привредни субјект користио за враћање кусура на почетку наредног радног дана.

Поводом питања да ли постоји могућност да се поред држања готовог новца подигнутог код пословне банке (депозит предвиђен у одлуци о висини депозита намењен главној благајни малопродајног објекта) и дневних пазара, држи и ситан новац, који би се користио за потребе уситњавања наведене готовине, мишљења смо да није од значаја начин уситњавања готовог новца (депозита) уколико се стање готовине у главној благајни (трезору), односно у фискалној каси не би мењало, већ би било једнако збиру промета и депозита у главној благајни (трезору), односно у фискалној каси до момента уситњавања, при чему није од значаја да ли се уситњавање готовог новца врши по свим основама преко екстерног снабдевача или се готов новац подиже у ситним апоенима, односно мења у пословној банци.

У вези са питањем да ли је обавезно паковати дневне пазаре продавнице у различите сигурносне вреће по данима или је могуће

спајати дневне пазаре од различитих дана у исту врећу, мишљења смо да би одвајање пазара остварених по данима из свих фискалних каса у малопродајном објекту било сврсисходно како би се збир из књига дневних извештаја које се воде за сваку фискалну касу слагао са новцем одложеним у трезор за одређени дан. Напомињемо да Законом није прописан начин паковања дневних пазара.

Поред тога, мишљења смо да предметни привредни субјект у свакој продавници може имати главну благајну (трезор) за одлагање готовине. Такође напомињемо да је начин организације главне благајне (трезора) ствар пословне политике привредног субјекта.

Када је у питању могућности чувања дневног пазара, односно премештања дела дневног пазара (готовине и других средстава плаћања) из фискалне касе у току радног дана у главну благајну малопродајног објекта (трезор) предметног привредног субјекта, сматрамо да се може вршити чување, односно премештање дневног пазара (готовине и других средстава плаћања) из фискалне касе у току радног дана у главну благајну малопродајног објекта (трезор) уз веродостојну документацију.

То значи да је потребно сачинити пресек стања као фискални документ, у коме се евидентирају тотали промета добара и услуга, као и тотали средстава плаћања (готовина, чек и картица) из свих формираних и одштампаних фискалних исечака фискалне касе, од тренутка формирања и штампања претходног дневног извештаја из фискалне касе, на основу кога би се у случају контроле надлежног пореског органа могла утврдити количина готовине и других средстава плаћања која су премештена у главну благајну малопродајног објекта (трезор). За измештени пазар у готовини потребно је сачинити и спецификацију новчаница.

Такође, напомињемо да поред пресека стања који би се сачињавао у моменту премештања дневног пазара (готовине и других средстава плаћања) на основу пресека стања, привредни

субјект је дужан да на крају рада формира и одштампа дневни извештај фискалне касе, сагласно члану 13. Закона.

Поводом питања да ли је дозвољено вршити повраћај, односно исплату готовине купцима на основу рекламације, односно враћања робе по основу попуњеног Обрасца НИ, као и повраћај исплата у готовини по основу рефакције ПДВ-а страним држављанима, мишљења смо да је такво поступање дозвољено, с обзиром да су копија попуњеног Обрасца НИ и попуњеног Обрасца Реф-4 веродостојни документи којим се правда мањак готовине у фискалној каси који је настао исплатом по основу ових докумената.

3. Да ли постоји обавезе евидентирања промета преко фискалне касе који привредни субјект оствари продајом Таг уређаја (уређаји за електронску наплату путарине), у оквиру делатности 52.21 (Услужне делатности у копненом саобраћају) из Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00620/2017-04 од 30.8.2018. год.)

У складу са одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Службени 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 се 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.).

Такође, ставом 4. овог члана Закона прописано је да Влада Републике Србије (у даљем тексту: Влада) може, полазећи од техничких и функционалних карактеристика фискалне касе и специфичности одређене делатности, на заједнички предлог министарства надлежног за послове финансија и министарства надлежног за послове трговине, одредити и друге делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Службени 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 делатност 52.21 (Услугне делатности у копненом саобраћају) изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, наведеном Уредбом, промет који привредни субјект оствари наплатом путарине, у оквиру обављања горе наведене делатности, није дужан да евидентира преко фискалне касе.

При томе, напомињемо да је привредни субјект који врши продају Таг уређаја, преко кога се врши плаћање путарине, физичким лицима, дужан да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе, с обзиром да се ради о промету добара сагласно

члану 3. Закона, а не о пратећој активности у вези са коришћењем (наплата и одржавање) путева, мостова, тунела, паркиралишта или гаража и др, која је обухваћена у оквиру делатности 52.21 (Услугне делатности у копненом саобраћају), а која је изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе.

4. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе који аеродром остварује наплатом и одржавањем паркиралишта или гаража, у оквиру делатности 52.21 (Услугне делатности у копненом саобраћају) из Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00237/2018-04 од 30.8.2018. год.)

У складу са одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Службени 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 обрачуна потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.).

Такође, ставом 4. овог члана Закона прописано је да Влада Републике Србије (у даљем тексту: Влада) може, полазећи од техничких и функционалних карактеристика фискалне касе и специфичности одређене делатности, на заједнички предлог министарства надлежног за послове финансија и министарства надлежног за послове трговине, одредити и друге делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Службени 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 делатност 52.21 (Услугне делатности у копненом саобраћају) изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе наведеном Уредбом, промет који, у конкретном случају, аеродром оствари наплатом и одржавањем паркиралишта или гаража, у оквиру горе наведене делатности, није дужан да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе, с обзиром да се ради о пратећој активности у вези са коришћењем (наплата и одржавање) путева, мостова, тунела, паркиралишта или гаража и др, која је обухваћена у оквиру делатности 52.21 (Услугне делатности у копненом саобраћају), а која је изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

ОБАВЉАЊЕ ПЛАЋАЊА ПРАВНИХ ЛИЦА, ПРЕДУЗЕТНИКА И ФИЗИЧКИХ ЛИЦА КОЈА НЕ ОБАВЉАЈУ ДЕЛАТНОСТ

1. Измиривање међусобних новчаних обавеза правних лица и предузетника уколико су њихови рачуни у тренутку плаћања блокирани ради извршења принудне наплате

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-03385/2018-16 од
28.9.2018. год.)*

Вашим дописом од 19. септембра 2018. године обратили сте се Министарству са захтевом да вам се достави мишљење о начину поступања по пресуди Привредног суда у Београду од 9. децембра 2015. године. С тим у вези, обавештавамо вас о следећем:

Одредбом члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14 – др. закон и 47/18) прописано је да, на тражење физичких или правних лица, органи државне управе дужни су да дају мишљења о примени одредаба закона и других општих аката. Мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

Сагледавајући наведену законску одредбу, као и ваш захтев у допису, констатујемо да се у вашем допису не наводи децидно закон, односно одредба у закону за коју тражите мишљење, већ се тражи мишљење за непосредно поступање у конкретном пословном односу са другом страном у предметном судском спору.

Истовремено, из прописа који су у надлежности Сектора за финансијски систем, указујемо да је чланом 5. Закона о обављању плаћања правних лица, предузетника и физичких лица која не обављају делатност („Службени гласник РС“, бр. 68/15), прописано да правна лица и предузетници могу међусобне новчане обавезе измиривати и уговарањем промене поверилаца, односно дужника у одређеном облигационом односу (асигнација, цесија, приступање дугу, преузимање дуга, уступање дуга и др.), пребијањем (компензација) и на други начин у складу са законом. Правна лица и предузетници не могу на наведени начин измиривати међусобне новчане обавезе уколико су њихови рачуни у тренутку плаћања блокирани ради извршења принудне наплате, осим ако друкчије није утврђено законом којим се уређује порески поступак.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У СЕПТЕМБРУ 2018. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
<p>Закон о потврђивању Додатног протокола 5 уз Споразум о измени и приступању Споразуму о слободној трговини у Централној Европи и Одлуке Заједничког комитета Споразума о слободној трговини у Централној Европи број 3/2015 усвојене 26. новембра 2015. године о измени Одлуке Заједничког комитета Споразума о слободној трговини у Централној Европи број 3/2013, у вези са Анексом 4 Споразума о слободној трговини у Централној Европи (СЕФТА 2006), Протокол о дефиницији појма „производи са пореклом“ и методе административне сарадње из члана 14. ст. 1 и 3, усвојене 20. новембра 2013. године</p>	<p><i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i>, бр. 12/2018 од 27. септембра 2018. год.</p>

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о допуни Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 69 од 14. септембра 2018. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о платама и другим примањима запослених у Министарству финансија – Пореска управа	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 72 од 28. септембра 2018. год.

ОДЛУКЕ	
Одлука о изменама и допуни Одлуке о одређивању одговорних лица и тела у систему управљања програмима претприступне помоћи Европске уније за период 2007–2013. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 68 од 07. септембра 2018. год.
Одлука о изменама и допуни Одлуке о одређивању одговорних лица и тела за управљање програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру инструмента за претприступну помоћ (ИПА II) за период 2014–2020. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 68 од 07. септембра 2018. год.

Одлука о допуни Одлуке о седишту Управе царина, оснивању, почетку и престанку рада царинарница, царинских испостава, одсека и реферата	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 70 од 21. септембра 2018. год.
Одлука о измени Одлуке о образовању Комисије за контролу државне помоћи	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 70 од 21. септембра 2018. год.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Ана Радевић. – 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