



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 4
април 2019.
година LIX
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 4
април 2019.
година LIX
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 Панчић, др Драган Демировић,
Снежана Карановић, Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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
Штампарииа Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2019 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
Ј А В Н И П Р И Х О Д И
П О Р Е З И

1. Да ли се плаћа порез на поклон по основу преноса права својине на два путничка моторна возила која чине ликвидациони остатак привредног друштва над којим је спроведена ликвидација, а који се врши са тог привредног друштва на физичко лице, које је било оснивач и једини члан тог друштва?..... 15

П О Р Е З Н А Д О Д А Т У В Р Е Д Н О С Т

1. Порески третман промета дела објекта у случају када се на основу уговора закљученог између два обвезника ПДВ – лица А и лица Б, на које гласи грађевинска дозвола, изгради грађевински објекат тако што лице Б гради предметни објекат самостално, односно ангажовањем других лица, а затим лице Б врши испоруку дела објекта лицу А сразмерно његовом власничком уделу на земљишту на којем је предметни објекат изграђен 19

2. Могућност примене одредбе члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ на пренос дела имовине у случају када обвезник ПДВ из Београда у стечају изврши другом обвезнику ПДВ пренос уз накнаду дела имовине који чине непокретности, опрема, возила, рачунари, канцеларијски материјал и намештај, које је обвезник ПДВ из Београда користио за обављање делатности производње вина од грозђа на локацији у Врању 22

3. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ закључи са кабловским оператором уговор чији је предмет неискључиво уступање права за кабловско реемитовање филмских дела (кинематографским и телевизијским) из репертоара тог обвезника ПДВ..... 25

4. Шта се сматра добрима и услугама непосредно повезаним са верском делатношћу у смислу члана 55. Закона о ПДВ?	29
5. Могућност остваривања права на одбитак претходног пореза у случају када у рачуну за промет страног лица – обвезника ПДВ, који је у име и за рачун страног лица – обвезника ПДВ издао порески пуномоћник страног лица – обвезника ПДВ, подаци о износу основице и износу обрачунатог ПДВ нису исказани у динарима.....	31
6. Исправка ПДВ ако обвезник ПДВ у рачуну за испоручена добра и услуге искаже већи ПДВ од оног који у складу са Законом о ПДВ дугује	35
7. Порески третман промета услуге посредовања код промета добара која се из иностранства отпремају у Републику Србију, који је извршен у периоду закључно са 31. мартом 2017. године, односно почев од 1. априла 2017. године	38
8. Да ли обвезник ПДВ који обавља делатност колективног остваривања имовинских права аутора и носилаца ауторских права на филмским делима (кинематографским и телевизијским) има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ за промет услуга прикупљања и обраде података за обрачун накнаде за коришћење репертоара обвезника ПДВ – примаоца наведених услуга, одбије као претходни порез?	42
9. Порески третман услуга превоза повезаних са увозом добара.....	44
10. Порески третман промета добара и услуга из области грађевинарства у случају када обвезник ПДВ од другог обвезника ПДВ изнајми пословни простор у циљу давања тог пословног простора у подзакуп и изврши реконструкцију тог пословног простора у циљу његовог прилагођавања обављању делатности подзакупца (ангажовањем других обвезника ПДВ за грађевинске послове).....	48
11. Измена пореске основице у случају смањења накнаде за извршени промет услуге	54

-
12. Да ли обвезник ПДВ – банка има право да изврши исправку – смањење обрачунатог ПДВ у случају када надлежни порески орган у поступку контроле донесе решење којим је обвезнику ПДВ – банци утврђена обавеза пореза и доприноса по одбитку на зараде и у образложењу решења констатује да страном лице није извршило промет услуга обвезнику ПДВ – банци, односно да је обвезник ПДВ – банка погрешно обрачунао ПДВ?58
13. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ када обвезник ПДВ – инвеститор, у складу са Законом о посебним условима за реализацију пројекта изградње станова за припаднике снага безбедности, изврши први пренос права располагања на посебним деловима – становима новоизграђеног грађевинског објекта, у случају када је купопродајна цена станова (без ПДВ) нижа од цене коштања тих станова (без ПДВ).....59
14. Примена посебне стопе ПДВ од 10% на промет услуга смештаја у угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам, за које, сагласно том закону, није прописана обавеза разврставања у категорије.....65
15. Примена пореске стопе за промет топлотне енергије за потребе грејања68
16. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ у случају када, у складу са уговором којим се регулишу услови међусобног пословања закљученог између обвезника ПДВ – апотеке и произвођача, обвезник ПДВ – апотека оствари од произвођача новчана средства на име подстицајног бонуса – награде по основу куповине добара тог произвођача у унапред утврђеном обиму од трећих лица – дистрибутера?.....69
17. Порески третман промета свежег и смрзнутог цвета зове који врши обвезник ПДВ односно који врши физичко лице, које није обвезник ПДВ, а које се сматра пољопривредником, обвезнику ПДВ70
-

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман накнаде коју по основу извршене услуге резидентно правно лице плаћа нерезидентном правном лицу када је у питању услуга провере усаглашености „кинеског GMP сертификата производње одређене сировине са европским GMP сертификатом” 73
 2. Порески третман нераспоређене добити у случају када услед спроведене статусне промене друштво преносилац преноси друштво стипендијанцу нераспоређену добит 74
 3. Признавање расхода по основу отписа потраживања у случају спроведене статусне промене у којој су учествовали поверилац и дужник 76
 4. Порески третман прихода које правно лице, организовано као удружење грађана, оствари на име трошкова прекршајног поступка 78
 5. Начин утврђивања амортизације нематеријалних улагања..... 79
 6. Обавеза утврђивања капиталног добитка у случају експропријације непокретности 81
 7. Обавеза подношења пореске пријаве правног лица које није основано ради остваривања добити 82
 8. Када резидентни обвезник, као стипендијанец, нема обавезу плаћања ауторске накнаде нерезидентном правном лицу даваоцу лиценце, који, по том основу, а у висини предметне ауторске накнаде повећава своје учешће у капиталу обвезника, да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на добит по одбитку? 83
 9. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице – обвезник плаћа нерезидентном правном лицу по основу уговора о заступању, а у складу са којим нерезидентно правно лице проналази купце и
-

кориснике услуга обвезника, како у Републици Србији, тако и у другим државама.....85

10. Губитак права на пореско ослобођење (прописаног одредбама закона који уређује опорезивање добити правних лица) у случају смањења броја запослених.....86

11. Начин на који нерезидентно правно лице утврђује капитални добитак по основу продаје имовине коју је стекло без накнаде од повезаног резидентног правног лица.....89

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је Лука Нови Сад ад. са седиштем у Новом Саду обвезник пореза на имовину за земљиште – катастарске парцеле које су проглашене за лучко подручје, које је у својини Републике Србије, на коме право коришћења има Агенција за управљање лукама?91

2. Шта чини основицу пореза на имовину за објекте који су према одобрењу за градњу и употребној дозволи опредељени као магацини аутоделова и који се фактички користе само за складиштење тј. чување робе пре њене дистрибуције у продајне објекте, за које је порески обвезник правно лице чија је претежна регистрована делатност 4531 – Трговина на велико деловима и опремом за моторна возила?94

Порески третман „асфалтираног земљишта које служи као прилазни пут до зграда, ватрогасни пут, као и паркинг за возила предузећа којима се врши дистрибуција робе”95

3. Ко је обвезник пореза на имовину за грађевинско земљиште на коме су изграђени објекти, при чему је правно лице које је ималац права својине на тим објектима и ималац права коришћења на земљишту на коме су ти објекти изграђени пренело уз накнаду другом лицу право својине на делу тих објеката тако да купац објеката користи и земљиште неопходно за обављање делатности?99

4. Да ли је правном лицу престала пореска обавеза или је и даље обвезник пореза на имовину за непокретност (земљиште и објекат) у јавној својини на којој је у катастру уписано као корисник, након што је изменило правну форму (из јавног предузећа у друштво са ограниченом одговорношћу) коју је регистровало код Агенције за привредне регистре, а није извршило одговарајућу промену корисника у катастру?..... 102

Ако је друштво са ограниченом одговорношћу обвезник пореза на имовину, да ли порез плаћа на право коришћења непокретности у јавној својини, или на коришћење непокретности у јавној својини, или на државину непокретности у јавној својини без правног основа?..... 102

5. Да ли се, у случају кад су Одлуком о висини стопе пореза на имовину утврђене различите стопе пореза за непокретности (осим земљишта) и за земљиште, сходно Правилнику о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину за објекат са земљиштем мора поднети један Прилог-1 са Подприлозима (тако да број Подприлога одговара броју објеката који се налазе на истом земљишту увећан за један – за земљиште) или се могу поднети два Прилога-1 један за непокретности осим земљишта, а други за земљиште), из разлога што се порез утврђује применом различитих пореских стопа?..... 106

6. Основица пореза на имовину за непокретности привредног друштва које је, у складу са прописима којима се уређује рачуноводство, разврстано као мало правно лице и које примењује међународне стандарде финансијског извештавања МСФИ за МСП..... 108

7. Да ли се на пренос уз накнаду права својине на стану физичком лицу може остварити право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права код куповине првог стана, који се купује по основу уговора закљученог 1. фебруара 2019. године, ако физичко лице – купац има право својине на 1/6 идеалног дела стана које је стекло по основу решења о наслеђивању које је постало правоснажно 6. новембра 2015. године и налази се у евиденцији обвезника пореза на имовину од 2015. године?..... 110

8. Шта чини основицу пореза на имовину за станове за које је порески обвезник Установа Студентски центар „Београд”, које је дала запосленима у закуп на одређено време и за које та установа остварује пореско ослобођење у складу са чланом 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину?..... 112

9. Кад инвеститор гради зграду површине преко 500m², за коју почев од 1. јануара 2019. године настаје пореска обавеза у складу са чланом 10. став 3. Закона о порезима на имовину, при чему су сви или је одређени број посебних делова зграде (станова, гаража, пословних простора, појединачне површине испод 500m²) отуђен, тако да инвеститор више није власник површине која је већа од 500m², да ли пореска обавеза у складу са одредбама члана 10. став 3. Закона настаје и за сваку појединачну засебну целину која је отуђена – стан, гаражу, пословни простор површине мање од 500m² и да ли инвеститор остаје порески обвезник за преосталу површину која након отуђења има површину која је мања од 500m²?..... 115

Ако пореска обавеза у складу са одредбом члана 10. став 3. Закона настаје и за посебну целину која је саставни део зграде у изградњи површине преко 500m² – стан, гаражу, пословни простор, површине мање од 500m² која је, како се наводи, „са инвеститора прешла на другог власника”, које лице је порески обвезник: продавац (инвеститор) или купац непокретности у периоду од настанка пореске обавезе за зграду у изградњи површине преко 500m² до испуњења услова за настанак пореске обавезе по члану 10. став 2. и став 7. тачка 1) подтачка (1) у ситуацијама побројаним у захтеву?..... 115

10. Да ли акционарско друштво које је разврстано као мало или микро правно лице има право да приликом утврђивања пореза самоопорезивањем као пореску основицу користи фер вредност?..... 121

11. Да ли привредном друштву, које је према прописима којима се уређује рачуноводство разврстано у микро правно лице, основицу пореза на имовину може чинити фер вредност непокретности, у случају

кад се бави само једном делатношћу и има само један извор прихода, а имајући у виду износ пореске обавезе у односу на износ укупних пословних прихода конкретног обвезника? 124

12. Које лице је обвезник пореза на имовину у случају када је порез по том основу утврђиван лицу које је право својине на тој непокретности стекло куповином али стечено право није уписало у катастру, након чега је по смрти продавца непокретности спроведен поступак за расправу заоставштине којом је обухваћена и предметна непокретност, па су његови наследници право својине на тој непокретности стечено по основу решења о наслеђивању уписали у катастру на своје име, због чега је купац непокретности покренуо судски поступак против наследника који није правоснажно завршен?..... 126

13. Настанак обавезе по основу пореза на имовину за зграде у изградњи, без грађевинске дозволе, односно за које је протекао прописани период од правоснажности грађевинске дозволе, на којима су изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом 130

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Висина личне зараде предузетника у систему ПДВ који обавља производну делатност, води пословне књиге по систему двојног књиговодства и определио се за исплату личне зараде, у случају када у поступку контроле од стране пореског органа по основу мања производа односно робе није признат расход у пореском билансу за одређени порески период што је за последицу имало увећање опорезиве добити по основу самосталне делатности за тај период..... 141

2. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу рада у случају када предузетник са 30% радног времена ради као предавач у одређеном правном лицу..... 144

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Порез на регистровано оружје за које се наводи да је украдено са припадајућим оружним листом чија је важност истекла 1996. године 147

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Одговорност предузетника као физичког лица за пореске обавезе настале у време док је обављао делатност као предузетник 149
2. Добијање брисовне дозволе за непокретности које у поступку одлагања плаћања дугованог пореза нису обухваћене споразумом, односно решењем о одлагању плаћања дугованог пореза 151

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Доприноси за пензијско и инвалидско осигурање за оснивача привредног друштва – физичко лице које је корисник пензије 155
2. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање по основу обављања самосталне делатности у случају када је опорезива добит виша од највише годишње основице доприноса 158
3. Обавеза плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају када физичко лице – корисник старосне пензије као предузетник остварује приход по основу обављања регистроване самосталне делатности 160

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли страни држављани (стрелци – ратни војни инвалиди из Бијељине) могу да се ослободе плаћања таксе за уношење спортског
-

оружја у Републику Србију ради учествовања на спортским такмичењима у Републици Србији?..... 163

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Да ли постоји обавеза утврђивање накнаде за коришћење јавне површине правним лицима и предузетницима који са унутрашње стране излога на лепе самолепљиве фолије са фото приказом производа који се продају односно услуга које се врше у пословном објекту (нпр. илустрација кућних апарата са натписима произвођача и слично)?..... 165
 2. Поступак одлагања плаћања дуговане накнаде и одобравања плаћања на рате 167
 3. Накнаде за коришћење јавних површина 172
 4. Ко може да одобри одлагање плаћања дуговане накнаде?..... 178
 5. Накнада за промену намене пољопривредног земљишта 180
 6. Да ли је потребна сагласност министарства у чијој су надлежности послови пољопривреде када се врши ослобођење од обавезе плаћања накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случајевима промене намене, односно врсте земљишта из пољопривредног у грађевинско извршене на основу закона, планског документа или одлуке надлежног органа до 15. јула 1992. године, односно до дана ступања на снагу Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС”, бр. 49/92)?..... 186
 7. Накнада по основу заузећа јавне површине грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова када су у питању постојећи линијски инфраструктурни објекти (електроенергетски и
-

телекомуникациони водови) на којима се не изводе додатни радови и за чију изградњу инвеститор није продужио дозвољени рок за заузимање јавне површине 189

8. Обраћање привредног друштва – обвезника накнаде за сакупљање, коришћење и промет заштићених врста дивље флоре, фауне и гљива у вези повраћаја више плаћене накнаде у 2018. години, која се односи на неискоришћени део одобрене квоте за сакупљање, коришћење и промет заштићених врста дивље флоре, фауне и гљива 192

9. Примена одредаба члана 3. Закона о накнадама за коришћење јавних добара, а у вези са чланом 107. став 2. Закона и Прилога број 5, тачка 7)..... 193

ЦАРИНЕ

1. Да ли је за добијање статуса овлашћеног примаоца/пошиљаоца у транзиту и одобрења за декларисање на основу књиговодствених исправа (кућно царинење) у увозу и извозу изричито потребно поседовање одобрења за управљање царинским складиштем? 197

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Поступак заједничког договарања према међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања 201

2. Коришћење пореског кредита по основу пореза на капитални добитак који је плаћен у другој држави (Црној Гори) 220

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Састављање консолидованих финансијских извештаја правних лица и примена Међународних стандарда финансијског извештавања (МСФИ)223
2. Вођење пословних књига у смислу Закона о рачуноводству225
3. Да ли привредно друштво, које није применило Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП) већ Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ) у 2016. години, када се као мало правно лице први пут квалификовало за обавезну примену МСФИ за МСП (у складу са Законом о рачуноводству), може да користи изузетке од ретроспективне примене дефинисане параграфом 35.9 МСФИ за МСП, приликом накнадне исправке ове грешке у финансијском извештају за 2018. годину што би значило да обрачуна амортизацију од датума преласка на МСФИ за МСП тј. за 2015. и 2016. годину и изврши корекције почетних стања и упоредних података?228
4. Да ли микро правна лица која примењују Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица могу, сагласно члану 6. став 3. тог правилника, да примене тзв. малопродајну методу која не захтева вођење аналитичке евиденције робе у малопродаји?232

ПОДСЕТНИК

- Финансијски прописи донети у априлу 2019. године235
-

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Да ли се плаћа порез на поклон по основу преноса права својине на два путничка моторна возила која чине ликвидациони остатак привредног друштва над којим је спроведена ликвидација, а који се врши са тог привредног друштва на физичко лице, које је било оснивач и једини члан тог друштва?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01042/2018-04 од 02.4.2019. год.)

1. Са сјановишиа Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 36. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 95/18), порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, по основу наслеђа, поклона или преноса апсолутних права, за који пореска обавеза није пријављена у прописаним роковима па је настала даном сазнања надлежног пореског органа након ступања на снагу Закона, утврдиће се и платити применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази на дан на који би пореска обавеза настала у складу са чланом 17. ст. 1. до 4, односно чланом 29. ст. 1. до 6. 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) да је пријављена у прописаном року.

Према одредби члана 23. став 1. тачка 4) 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), који је био у примени у септембру 2018. године када је, како наводите у захтеву, „фирма затворена брисањем из АПР”, порез на пренос

апсолутних права плаћао се код преноса уз накнаду права својине на моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног.

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

Према одредбама члана 24а став 1. тач. 1) и 2) Закона, од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се:

1) пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност;

2) пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона по основу расподеле ликвидационог остатка, који се опорезује у складу са законом који уређује опорезивање дохотка грађана, односно добити правних лица.

У случају из члана 24. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је лице које стиче апсолутно право (члан 5. став 4. Закона).

Одредбом члана 29. став 7. Закона прописано је да 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. Закона, нису пријављени или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.

Према одредби члана 36. став 5. Закона у случају преноса осталих апсолутних права пријава се подноси пореском органу у општини на чијој територији обвезник – физичко лице има пребивалиште, односно боравиште, односно у општини на чијој је територији обвезник – правно лице има седиште.

Одредбом члана 541. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18 и 95/18) прописано је да имовина друштва у ликвидацији која преостане после измирења свих обавеза друштва (ликвидациони

остатак) расподељује се члановима друштва у складу са одлуком о расподели ликвидационог остатка друштва.

Ако оснивачким актом, односно статутом или једногласном одлуком ортака, комплементарара, односно скупштине није другачије одређено, расподела из става 1. овог члана врши се ортацима, комплементарима и командиторима и члановима друштва с ограниченом одговорношћу сразмерно њиховим уделитема у друштву (члан 541. став 2. тачка 1) Закона о привредним друштвима).

Према томе, пренос права својине на два путничка моторна возила која чине целокупну имовину друштва у ликвидацији, која је преостала после измирења свих обавеза друштва (ликвидациони остатак), а који се врши са тог привредног друштва на физичко лице које је било оснивач и једини члан тог привредног друштва, предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права у случају када се на тај пренос не плаћа ни порез на додату вредност – у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, ни порез на доходак грађана – у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана. У том случају је обвезник пореза на пренос апсолутних права физичко лице које стиче право својине на предметним путничким моторним возилима као целокупној имовини ликвидираног привредног друштва. С тим у вези, то физичко лице дужно је да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права пореском органу у општини на чијој територији то физичко лице има пребивалиште.

Надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање од утицаја на постојање пореске обавезе.

2. Са с̄тановишӣа Закона о̄ порезу на доходак̄ грађана

Одредбом члана 61. став 1. тачка 2) 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, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се приходом од капитала сматрају дивиденда и учешће у добити.

Дивидендом се сматра и ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица (члан 61. став 2. ЗПДГ).

Обвезник пореза на приходе од капитала је физичко лице које остварује те приходе (члан 62. ЗПДГ).

Пореску основицу чини опорезиви приход од капитала – новчани или неновчани износ оствареног прихода, с тим да ако су приходи од капитала остварени у неновчаном облику, вредност тих прихода утврђује се према тржишној вредности права, добара, односно услуга на дан остваривања прихода (члан 63. ЗПДГ).

Стопа пореза на приходе од капитала је 15% (члан 64. ЗПДГ).

Према одредби члана 99. став 1. тачка 3) ЗПДГ, порез на приходе од капитала утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац.

Имајући у виду наведене одредбе, када је над привредним друштвом спроведен поступак ликвидације, порез на доходак грађана на приходе од капитала у виду дивиденде плаћа се када је, након измирења свих обавеза ликвидираниог друштва, ликвидациони остатак изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица. Износ дивиденде по основу ликвидационог остатка у неновчаној имовини (у конкретном случају, у виду два путничка аутомобила) који припада члану привредног друштва (у конкретном случају, физичком лицу), у складу са одлуком о расподели ликвидационог остатка, утврђује се као позитивна разлика између тржишне вредности неновчане имовине на дан доношења одлуке о расподели и вредности уложеног капитала по којој је улог унет и регистрован код органа надлежног за регистрацију привредних субјеката.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета дела објекта у случају када се на основу уговора закљученог између два обвезника ПДВ – лица А и лица Б, на које гласи грађевинска дозвола, изгради грађевински објекат тако што лице Б гради предметни објекат самостално, односно ангажовањем других лица, а затим лице Б врши испоруку дела објекта лицу А сразмерно његовом власничком уделу на земљишту на којем је предметни објекат изграђен

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-19/2019-04 од 18.4.2019. 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 се на основу уговора закљученог између два обвезника ПДВ – лица А и лица Б, на које гласи грађевинска дозвола, изгради грађевински објекат тако што лице Б гради предметни објекат самостално, односно ангажовањем других лица, у том случају лице Б које је изградило објекат има обавезу да за промет из члана 4. став 3. тачка б) Закона, тј. за испоруку дела објекта лицу А сразмерног његовом власничком уделу на земљишту на којем је предметни објекат изграђен (који у конкретном случају износи 20%) обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. С тим у вези, с обзиром да је лице Б извршило испоруку дела објекта лицу А (сразмерног његовом власничком уделу који износи 20%) на име стицања власничког удела на земљишту од лица А (који износи 80%), основицу за обрачунавање ПДВ за испоруку дела објекта, који лице Б врши лицу А, чини тржишна вредност власничког удела на земљишту (који износи 80%) на дан преноса права располагања на том власничком уделу.

Опредељивање економски дељивих целина у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта између лица А и лица Б у сразмери са власничким уделима на земљишту на којем је изграђен грађевински објекат, не сматра се прометом и не подлеже порезу.

На први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта из члана 4. став 3. тачка 7) Закона, који врши лице А, односно лице Б, ПДВ се обрачунава по прописаној пореској стопи и плаћа у складу са Законом.

Поред тога напомињемо, лице Б има право на одбитак претходног пореза по основу изградње целог објекта, уз испуњење услова прописаних Законом.

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

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

У складу са одредбом става 3. тачка 6) истог члана Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и први пренос власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката (став 3. тач. 7) и 7а) истог члана Закона).

Одредбом члана 4. став 3. тачка 8) Закона прописано је да се прометом добара, у смислу овог закона, сматра и размена добара за друга добра или услуге.

Ако се накнада или део накнаде не остварују у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ (члан 17. став 5. 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 (члан 27. Закона).

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

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

Према одредби члана 2. тачка 21) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13 – одлука УС, 50/13 – одлука УС, 98/13 – одлука УС, 132/14, 145/14 и 83/18), инвеститор јесте лице за чије потребе се гради објекат и на чије име гласи грађевинска дозвола.

2. Могућност примене одредбе члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ на пренос дела имовине у случају када обвезник ПДВ из Београда у стечају изврши другом обвезнику ПДВ пренос уз накнаду дела имовине који чине непокретности, опрема, возила, рачунари, канцеларијски материјал и намештај, које је обвезник ПДВ из Београда користио за обављање делатности производње вина од грозђа на локацији у Врању (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-178/2019-04 од 17.4.2019. 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 дела имовине, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење осталих прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац.

Међутим, ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са Законом. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона утврђује се на дан преноса имовине.

Сагласно наведеном, у случају када обвезник ПДВ из Београда у стечају изврши другом обвезнику ПДВ пренос уз накнаду дела имовине који чине непокретности, опрема (опрема за пријем грозђа, цеђење и транспорт у резервоаре ради ферментације, складишни резервоарски простор за смештај сировог и обрађеног вина, опрема за обраду ферментисаног вина, филтрирање, цеђење, транспорт у резервоаре готовог вина, опрема за прање флаша, разливање и пуњење вина у стаклене флаше са уређајима за затварање флаша и др.), возила, рачунари, канцеларијски материјал и намештај, које је обвезник ПДВ користио за обављање делатности производње вина од грозђа у Врању, при чему наведеним преносом дела имовине обвезнику ПДВ – преносиоцу није онемогућено да исту делатност обавља на другим локацијама, на пренос дела имовине у конкретном случају не примењује се члан 6. став 1. тачка 1) Закона.

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у

Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

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 одредби члана 5. став 7. Закона, код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом.

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).

Сагласно одредбама члана 3. став 1. Правилника о утврђивању

преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Службени гласник РС”, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник 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).

3. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ закључи са кабловским оператором уговор чији је предмет неискључиво уступање права за кабловско реемитовање филмских дела (кинематографским и телевизијским) из репертоара тог обвезника ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-660/2018-04 од 17.4.2019. год.)

Када обвезник ПДВ, у конкретном случају „Организација А“, закључи са кабловским оператором уговор чији је предмет неискључиво уступање права за кабловско реемитовање филмских дела (кинематографским и телевизијским) из репертоара тог обвезника ПДВ, реч је о промету услуга који обвезник ПДВ – „Организација А“ врши кабловском оператору за који постоји

обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ 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, 13/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон).

За извршени промет предметних услуга обвезник ПДВ – „Организација А“ дужан је да, у складу са чланом 42. Закона и чланом 6. став 1. тачка 1) Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС”, бр. 123/12, 86/15 и 52/18, у даљем тексту: Правилник), изда рачун који садржи следеће податке:

- назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна (реч је о подацима који се односе на пружаоца услуга);
- место и датум издавања и редни број рачуна;
- назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна (реч је о подацима који се односе на примаоца услуга);
- врсту и обим услуга;
- датум промета услуга;
- износ основице;
- пореску стопу која се примењује;
- износ ПДВ који је обрачунат на основицу.

На основу тако издатог рачуна, обвезник ПДВ – кабловски оператор има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

Међутим, ако рачун за промет услуга који је обвезник ПДВ – „Организација А“ извршио обвезнику ПДВ кабловском оператору изда друга организација за колективно остваривање ауторских права – обвезник ПДВ на основу уговора који је закључила са обвезником ПДВ – „Организацијом А“, којим је предвиђено да ће та друга организација обављати одређене активности у своје име а за рачун обвезника ПДВ – „Организације А“, али којој обвезник ПДВ – „Организација А“ није уступио права на ауторским делима, реч је

о рачуну на основу којег обвезник ПДВ – кабловски оператор нема право на одбитак претходног пореза.

Поред тога, када је реч о вашем питању које се односи на издавање рачуна од стране обвезника ПДВ – „Организације А“ другој организацији за остваривање ауторских права – обвезнику ПДВ, указујемо да се из приложене документације не може закључити за који промет се издаје тај рачун. С тим у вези, ако рачун није издат за промет за који обвезник ПДВ – „Организација А“ има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, прималац тог рачуна нема право да ПДВ исказан у рачуну одбије као претходни порез.

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

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

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

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

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

3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза даје 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 претходни порез и документ којим се потврђује даје 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 члана 42. став 1. Закона, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

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

1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;

2) место и датум издавања и редни број рачуна;

3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;

4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;

5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;

6) износ основице;

7) пореску стопу која се примењује;

8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;

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

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

Сагласно члану 45. Закона, 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.

Одредбом члана 6. став 1. тачка 1) Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС”, бр. 123/12, 86/15 и 52/18) прописано је да обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом, издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 9) и 10) Закона – ако за тај промет не примењује систем наплате.

4. Шта се сматра добрима и услугама непосредно повезаним са верском делатношћу у смислу члана 55. Закона о ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-608/2018-04 од 15.4.2019. год.)

У складу са одредбом члана 55. 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), право на рефакцију ПДВ, на основу поднетог захтева, имају традиционалне цркве и верске заједнице – Српска православна црква, Исламска заједница, Католичка црква, Словачка Евангеличка црква а.в, Јеврејска заједница, Реформаторска хришћанска црква и Евангелистичка хришћанска црква а.в. (у даљем тексту: традиционалне цркве и верске заједнице), за добра која им се испоручују у Републици или која увозе, као и за услуге које им

се пружају, а који су непосредно повезани са верском делатношћу, под условом да је промет добара и услуга, односно увоз добара опорезив, и да је ПДВ за испоручена добра, односно пружене услуге исказан у рачуну, у складу са чланом 42. овог закона, као и да је рачун плаћен од стране лица које има право на рефакцију ПДВ у складу са Законом, односно да је ПДВ који се дугује по основу увоза добара претходно плаћен.

Правилником о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13, 66/14, 44/18 – др. закон и 104/18, у даљем тексту: Правилник), у члану ба прописано је да се добрима и услугама непосредно повезаним са верском делатношћу у смислу члана 55. Закона сматрају, између осталог, грађевинске услуге и грађевински материјал који се користе за изградњу, реконструкцију, конзерваторске и рестаураторске радове и одржавање храмова и других здања повезаних са мисионарском делатношћу традиционалних цркава и верских заједница, укључујући и материјал за израду иконостаса и иконописање.

Међутим, добрима и услугама непосредно повезаним са верском делатношћу у смислу члана 55. Закона не сматрају се грађевинске услуге и материјал за потребе уређења платоа и ограде испред објекта цркве и парохијског дома, што значи да се за те услуге и добра не може остварити право на рефакцију ПДВ.

Одредбама члана 55. став 1. Закона прописано је да право на рефакцију ПДВ, на основу поднетог захтева, имају традиционалне цркве и верске заједнице – Српска православна црква, Исламска заједница, Католичка црква, Словачка Евангеличка црква а.в, Јеврејска заједница, Реформаторска хришћанска црква и Евангелистичка хришћанска црква а.в. (у даљем тексту: традиционалне цркве и верске заједнице), за добра која им се испоручују у Републици или

која увозе, као и за услуге које им се пружају, а који су непосредно повезани са верском делатношћу, под условом да је:

- 1) промет добара и услуга, односно увоз добара опорезив;
- 2) ПДВ за испоручена добра, односно пружене услуге исказан у рачуну, у складу са чланом 42. овог закона, као и да је рачун плаћен од стране лица које има право на рефакцију ПДВ у складу са овим чланом, односно да је ПДВ који се дугује по основу увоза добара претходно плаћен.

Према одредбама члана 6а Правилника, добрима и услугама непосредно повезаним са верском делатношћу у смислу члана 55. Закона, сматрају се:

- 1) свеће и материјал за производњу свећа;
- 2) тамјан и материјал за производњу тамјана;
- 3) брикети;
- 4) уље и вино за обредне сврхе;
- 5) брашно и бесквасни хлеб за обредне сврхе;
- 6) свете сасуде и обредни симболи;
- 7) одежде за свештенике и верске службенике и материјал за производњу ових одежди;
- 8) грађевинске услуге и грађевински материјал који се користе за изградњу, реконструкцију, конзерваторске и рестаураторске радове и одржавање храмова и других здања повезаних са мисионарском делатношћу традиционалних цркава и верских заједница, укључујући и материјал за израду иконостаса и иконописање;
- 9) богослужбене књиге, верски календари и друга верска издања, као и папир за штампање тих издања;
- 10) оргуље.

5. Могућност остваривања права на одбитак претходног пореза у случају када у рачуну за промет страног лица – обвезника ПДВ, који је у име и за рачун страног лица –

обвезника ПДВ издао порески пуномоћник страног лица – обвезника ПДВ, подаци о износу основице и износу обрачунаог ПДВ нису исказани у динарима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00065/2019-04 од 15.4.2019. 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), рачун за промет добара и услуга који на територији Републике Србије врши страно лице – обвезник ПДВ издаје искључиво порески пуномоћник страног лица у складу са Законом. У рачуну који порески пуномоћник издаје у име и за рачун страног лица обвезника ПДВ, поред осталих прописаних података, наводе се и подаци о називу, односно имену и презимену пуномоћника, адреси седишта, односно пребивалишта пуномоћника и ПИБ-у, односно ЈМБГ-у пуномоћника.

Када је реч о подацима који се исказују у наведеном рачуну, а који се односе на износ пореске основице и износ обрачунаог ПДВ, указујемо да је одредбом члана 22. став 1. Закона прописано да ако је накнада за промет добара и услуга изражена у страној валути, за обрачун те вредности у домаћој валути примењује се средњи курс централне банке, односно уговорени курс који важи на дан настанка пореске обавезе. Под претпоставком да обвезници ПДВ – страно и домаће лице нису уговорили по којем ће се курсу пословне банке (куповном, средњем или продајном) вршити утврђивање износа накнаде у домаћој валути – динарима, при утврђивању тог износа примењује се средњи курс Народне банке Србије. На основу утврђеног износа накнаде у динарима, у рачуну за промет страног лица – обвезника ПДВ, који издаје порески пуномоћник у име и за рачун страног лица – обвезника ПДВ, исказују се подаци о износу основице и износу обрачунаог ПДВ у динарима.

У вози са наведеним, у случају када поседовање рачуна

издатог у складу са Законом представља услов за остваривање права на одбитак претходног пореза, а у рачуну за промет страног лица – обвезника ПДВ, који је у име и за рачун страног лица – обвезника ПДВ издао порески пуномоћник страног лица – обвезника ПДВ, подаци о износу основице и износу обрачунатог ПДВ нису исказани у динарима, сматра се да наведени услов за остваривање права на одбитак претходног пореза није испуњен.

Одредбом члана 10а став 6. Закона прописано је да порески пуномоћник страног лица обавља све послове у вези са испуњавањем обавеза и остваривањем права које страно лице у складу са овим законом има као обвезник ПДВ (подношење евиденционе пријаве, обрачунавање ПДВ, издавање рачуна, подношење пореских пријава, плаћање ПДВ и друго).

Одредбом члана 22. став 1. Закона прописано је да ако је накнада за промет добара и услуга изражена у иностраној валути, за обрачун те вредности у домаћој валути примењује се средњи курс централне банке, односно уговорени курс који важи на дан настанка пореске обавезе.

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

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

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

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

Право на одбитак претходног пореза, 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 претходни порез 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 члана 42. став 1. Закона, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

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

1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;

2) место и датум издавања и редни број рачуна;

3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;

4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;

5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;

6) износ основице;

7) пореску стопу која се примењује;

8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;

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

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

Сагласно члану 45. Закона, 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.

Одредбом члана 24а став 1. 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 у даљем тексту: Правилник) прописано је да у рачуну који у име и за рачун обвезника ПДВ – страног лица издаје порески пуномоћник из члана 10а Закона, као податак о ПИБ-у из члана 42. став 4. тачка 1) Закона наводи се ПИБ, односно ЕБС који је страном лицу додељен у Републици Србији.

У рачуну из става 1. овог члана, у складу са ставом 2. члана 24а Правилника, наводе се и подаци о пореском пуномоћнику, и то о:

- 1) називу, односно имену и презимену пуномоћника;
- 2) адреси седишта, односно пребивалишта пуномоћника;
- 3) ПИБ-у, односно ЈМБГ-у пуномоћника.

6. Исправка ПДВ ако обвезник ПДВ у рачуну за испоручена добра и услуге искаже већи ПДВ од оног који у складу са Законом о ПДВ дугује

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-170/2018-04 од 15.4.2019. год.)

Према члану 44. ст. 1. и 2. 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), ако обвезник ПДВ у рачуну за испоручена добра и услуге искаже 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 врши се у пореском периоду у којем је издат рачун са исправљеним износом ПДВ.

Наиме, ако обвезник ПДВ – испоручилац добара испоручи добра у једном пореском периоду и изда рачун у којем грешком искаже већу количину добара од стварно испоручене, што је за последицу имало исказивање већег износа ПДВ од оног који дугује у складу са овим законом, а у другом пореском периоду уочи грешку у издатом рачуну, обвезник ПДВ – испоручилац добара дужан је да за порески период у којем је извршен промет и издат рачун плати износ ПДВ исказан у том рачуну у складу са Законом. У пореском периоду у којем је грешка уочена, обвезник ПДВ има право да изда нови рачун са исправним подацима, при чему, по природи ствари, врши и сторнирање погрешно издатог рачуна. У новом рачуну обвезник ПДВ, између осталог, исказује и податке о датуму промета добара (датум када је промет стварно извршен) и датуму издавања новог рачуна. С тим у вези, 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.

Напомињемо, на основу рачуна издатог за промет добара у којем је наведена већа количина добара од количине која је стварно испоручена, обвезник ПДВ – купац нема право на одбитак претходног пореза, с обзиром на то да је реч о рачуну који није издат у складу са Законом.

Одредбом члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у

Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

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

Сагласно члану 45. Закона, 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.

Одредбом члана 6. став 1. 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) прописано је да обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом, издаје рачун у којем не исказује податке:

1) из члана 42. став 4. тач. 9) и 10) Закона – ако за тај промет не примењује систем наплате;

2) из члана 42. став 4. тачка 9) Закона – ако за тај промет примењује систем наплате.

Према одредби члана 44. став 1. Закона, ако обвезник у рачуну за испоручена добра и услуге искаже већи ПДВ од оног који у складу са овим законом дугује, дужан је да тако исказани 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 (став 2. члана 44. Закона).

7. Порески третман промета услуге посредовања код промета добара која се из иностранства отпремају у Републику Србију, који је извршен у периоду закључно са 31. мартом 2017. године, односно почев од 1. априла 2017. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01022/2018-04 од 11.4.2019. год.)

Према Закону 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, у даљем тексту ЗОО), уговором о трговинском заступању обавезује се 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), док се уговором о посредовању обавезује посредник да настоји наћи и довести у везу са налогодавцем лице које би с њим преговарало о закључењу одређеног уговора, а налогодавац се обавезује да му исплати одређену накнаду, ако тај уговор

буде закључен. Независно од тога што се уговор о трговинском заступању и уговор о посредовању разликују, пре свега по питању права заступника да у име и за рачун налогодавца закључи уговор, у случају када је циљ уговора о трговинском заступању, односно уговора о посредовању, закључивање уговора о продаји добара, са аспекта Закона сматра се да обвезник ПДВ – заступник, односно посредник врши промет услуге посредовања код промета тих добара.

• Порески третман промета услуга посредовања код промета добара која се отпремају из иностранства у Републику Србију закључно са 31. мартom 2017. године

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 и 83/15, у даљем тексту: Закон), који се у делу одређивања места промета услуга примењивао закључно са 31. мартom 2017. године, промет услуге посредовања код промета добара (независно од назива уговора на основу којег се пружа предметна услуга) одређује се према месту промета добара која су предмет посредовања. С тим у вези, када је реч о услузи посредовања код промета добара која се из иностранства испоручују на територију Републике Србије, та услуга није предмет опорезивања ПДВ, с обзиром да место промета добара за који је пружена услуга посредовања, а самим тим и место промета услуге посредовања, није на територији Републике Србије. По основу промета предметне услуге ПДВ се 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.

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

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

Према одредбама члана 12. ст. 1. и 2. Закона, место промета услуга је место у којем пружалац услуга обавља делатност, а ако се промет врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице.

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

• Порески третман промета услуге посредовања код промета добара која се отпремају из иностранства у Републику Србију почев од 1. априла 2017. године

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 о ПДВ), који се у делу одређивања места промета услуга примењује од 1. априла 2017. године, 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 о ПДВ, при чему је Законом о ПДВ 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 које се врше 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.

С тим у вези, када обвезник ПДВ – привредно друштво са седиштем у Републици Србији пружа услуге посредовања код промета добара која се отпремају из иностранства у Републику Србију страном правном лицу, тј. лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу којој се пружа услуга, место промета тих услуга је место у иностранству у којем се налази седиште примаоца услуге – пореског обвезника из члана 12. Закона о ПДВ, односно место у иностранству његове пословне јединице којој се пружа услуга. Према томе, на накнаду за промет предметне услуге (износ провизије за посредовање), ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

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

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

- 1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- 2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе са седиштем у Републици;

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

Према одредби члана 12. став 4. Закона о ПДВ, 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.

8. Да ли обвезник ПДВ који обавља делатност колективног остваривања имовинских права аутора и носилаца ауторских права на филмским делима (кинематографским и телевизијским) има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ за промет услуга прикупљања и обраде података за обрачун накнаде за коришћење репертоара обвезника ПДВ – примаоца наведених услуга, одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-621/2018-04 од 11.4.2019. 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), обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну или другом документу који служи као рачун претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез, ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, за промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако

би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици. С тим у вези, обвезник ПДВ који обавља делатност колективног остваривања имовинских права аутора и носилаца ауторских права на филмским делима (кинематографским и телевизијским) има право да ПДВ обрачуна од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ за промет услуга прикупљања и обраде података за обрачун накнаде за коришћење репертоара обвезника ПДВ – примаоца наведених услуга, одбије као претходни порез, у складу са Законом.

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

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

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

Одредбама става 2. истог члана Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује даје 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.

У складу са одредбом 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.

9. Порески третман услуга превоза повезаних са увозом добара

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-112/2019-04 од 11.4.2019. год.)

Када се услуга превоза повезана са увозом добара пружа пореском обвезнику из 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), 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. С тим у вези, када обвезник ПДВ пружа услуге превоза добара повезаних са увозом добара пореском обвезнику из члана 12. Закона са седиштем у Републици Србији, при чему се лицем које врши услуге превоза сматра лице које фактички врши превоз добара, односно свако

друго лице које се обавезало да ће извршити превоз добара, ПДВ се не обрачунава и не плаћа под условом да је вредност услуге превоза садржана у основици за обрачун ПДВ при увозу добара.

Услугом превоза повезаном са увозом добара, у складу са чланом 2. став 4. тачка 1) Правилника 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, 62/18, 104/18 и 16/19, у даљем тексту: Правилник о пореским ослобођењима), сматра се услуга превоза добара која се врши на релацији од места првог утовара ван Републике Србије до првог одредишта у Републици Србији из члана 19. став 3. Закона (место које је назначено у отпремници или другом превозном документу, а ако није назначено, место првог претовара у Републици Србији), независно од тога да ли превоз добара врши једно или више лица. Примера ради, када услугу превоза од места првог утовара у иностранству до првог одредишта у Републици Србији (место назначено у отпремници) врши више превозника тако што један превозник врши услугу превоза од места првог утовара у иностранству до границе са Републиком Србијом, а други од границе до првог одредишта у Републици Србији, обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза добара који услугу превоза врши од границе до првог одредишта у Републици Србији пореском обвезнику са седиштем у Републици Србији, није дужан да за предметну услугу обрачуна ПДВ под условом да је услуга превоза садржана у основици за обрачунавање ПДВ за увоз добара, као и да обвезник ПДВ – превозник поседује документ о извршеној услузи превоза (СМР, СИМ, манифест и др.) и рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом.

Према томе, с обзиром да је за обрачун и наплату ПДВ при увозу добара надлежан царински орган који спроводи царински поступак, као и да надлежни царински орган, у складу са Законом, у основицу за обрачунавање ПДВ за увоз добара урачунава и трошкове превоза добара настале до првог одредишта у Републици Србији,

обвезник ПДВ – превозник нема обавезу да у случају превоза добара која се увозе и за чији увоз постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, настоји доћи до сазнања да ли је надлежни царински орган при утврђивању основице за обрачунавање ПДВ за увоз добара у ту основицу урачунао и трошкове превоза настале до првог одредишта у Републици Србији. Евентуално обавештење добијено од увозника да надлежни царински орган у основицу за обрачунавање ПДВ за увоз добара није урачунао и трошкове превоза настале до првог одредишта у Републици Србији нема утицај на порески третман предметне услуге превоза.

Напомињемо, за остваривање наведеног пореског ослобођења обвезник ПДВ – превозник није дужан да поседује јединствену царинску исправу (ЈЦИ), коју издаје надлежни царински орган.

Одредбом члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз нападу, 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 члану 19. став 1. Закона, основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима.

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

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

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

Првим одредиштем, у смислу става 2. тачка 2) члана 19. Закона, сматра се место које је назначено у отпремници или другом

превозном документу, а ако није назначено, место првог претовара добара у Републици (члан 19. став 3. Закона).

Одредбом члана 24. став 1. тачка 1) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на превозне и остале услуге, које су повезане са увозом добара, ако је вредност тих услуга садржана у основици из члана 19. став 2. овог закона.

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

Доказима из става 1. овог члана за превозне услуге које су повезане са увозом добара, у складу са ставом 2. истог члана правилника о пореским ослобођењима, сматрају се:

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

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

Према ставу 4. члана 2. Правилника о пореским ослобођењима, услугом превоза која је повезана са увозом добара из члана 24. став 1. тачка 1) Закона, а која се пружа:

1) пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара која се врши на релацији од места првог утовара ван Републике Србије до првог одредишта у Републици Србији из члана 19. став 3. Закона, независно од тога да ли превоз добара врши једно или више лица;

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

У рачуну који се издаје за услугу превоза добара из става 4. тачка 1) овог члана исказује се податак о укупном износу накнаде

за услугу превоза, док се за услугу превоза добара из става 4. тачка 2) овог члана посебно исказује податак о износу накнаде за превоз извршен ван Републике Србије и износу накнаде за превоз извршен на територији Републике Србије (члан 2. става 5. Правилника о пореским ослобођењима).

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

10. Порески третман промета добара и услуга из области грађевинарства у случају када обвезник ПДВ од другог обвезника ПДВ изнајми пословни простор у циљу давања тог пословног простора у подзакуп и изврши реконструкцију тог пословног простора у циљу његовог прилагођавања обављању делатности подзакупца (ангажовањем других обвезника ПДВ за грађевинске послове)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-654/2018-04 од 09.4.2019. год.)

Када обвезник ПДВ од другог обвезника ПДВ изнајми пословни простор у циљу давања тог пословног простора у подзакуп и изврши реконструкцију тог пословног простора у циљу његовог прилагођавања обављању делатности подзакупца (ангажовањем других обвезника ПДВ за грађевинске послове), на промет добара и услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који обвезник ПДВ – извођач радова изврши обвезнику ПДВ – закупцу, порески дужник је обвезник ПДВ – купац. ПДВ који је обвезник ПДВ – купац обрачунао у складу са Законом у својству пореског дужника из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, има право да одбије као претходни порез с обзиром да набављена добра, односно услуге користи за промет услуге давања у подзакуп

пословног простора за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. С тим у вези, како у конкретном случају уговором о закупу није предвиђено да ће закуподавац сносити трошкове реконструкције предмета закупа – пословног простора, са аспекта Закона сматра се да се предметна улагања врше за рачун обвезника ПДВ – закупца. Међутим, ако у току уговора о закупу дође до отуђења предметног пословног простора, па обвезник ПДВ – купац по основу извршеног улагања наплати накнаду од обвезника ПДВ – првобитног закуподавца, са аспекта Закона сматра се да је обвезник ПДВ – купац извршио обвезнику ПДВ – првобитном закуподавцу промет услуге улагања у његов пословни простор за који обвезник ПДВ – купац има обавезу обрачунавања ПДВ по пореској стопи од 20%. Поред тога напомињемо, по основу улагања у предметни пословни простор, обвезник ПДВ – купац нема обавезу исправке одбитка претходног пореза из члана 32. Закона.

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, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („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 прута и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;

- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Исправка одбитка претходног пореза врши се за период који је једнак разлици између рокова из става 1. овог члана и периода у којем је обвезник испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза (члан 32. став 2. Закона).

Према одредбама става 3. истог члана Закона, обвезник нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза у случају:

- 1) промета опреме и објеката за вршење делатности са правом на одбитак претходног пореза;
- 2) улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду;
- 3) преноса имовине или дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона.

11. Измена пореске основице у случају смањења накнаде за извршени промет услуге

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-229/2019-04 од 09.4.2019. год.)

Када обвезник ПДВ – пружалац услуге тзв. улиставања, тј. укључивања добара добављача у продајни асортиман обвезника ПДВ – пружаоца услуге, која фактички подразумева преузимање обавезе купца (обвезника ПДВ – пружаоца услуге) да ће набављати конкретна добра од добављача, изврши промет предметне услуге другом обвезнику ПДВ – добављачу добара који има право на одбитак претходног пореза по основу примања те услуге, после чега дође до смањења накнаде за извршени промет услуге из разлога што је износ накнаде за наведену услугу био условљен реализацијом одређеног обима промета добара у одређеном временском периоду, са аспекта 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) сматра се да је дошло до смањења пореске основице за извршени промет услуге. Износ обрачунатог ПДВ за промет за који је смањена основица обвезник ПДВ – пружалац услуга може да смањи уз испуњење услова прописаних Законом и Правилником о начину измене пореске основице за обрачунавање пореза на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник о измени основице). Наиме, када обвезник ПДВ – пружалац услуга изврши промет услуга другом обвезнику ПДВ – примаоцу услуга, који по основу примања тих услуга има право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ – пружалац услуга може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако други обвезник ПДВ – прималац услуга исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести обвезника ПДВ – пружаоца услуга. На основу наведеног обавештења обвезник ПДВ – пружалац услуга има право да смањи износ обрачунатог ПДВ.

Поред тога напомињемо, ако је за промет наведене услуге обвезник ПДВ — прималац услуге издао рачун, тј. документ о обрачуну у складу са чланом 43. Закона, исти обвезник ПДВ треба да изда и документ о смањењу основице у складу са чланом 15. 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, у даљем тексту: Правилник о рачунима).

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.

Ако се основица накнадно смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга (члан 21. став 3. Закона).

Ако је испорука добара и услуга извршена обвезнику који нема право на одбитак претходног ПДВ, односно лицу које није обвезник ПДВ, измену из става 3. овог члана обвезник може да изврши ако поседује документ о смањењу накнаде за извршени промет добара и услуга тим лицима (члан 21. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 21. став 7. Закона, измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена.

Према одредби члана 4. став 1. Правилника о измени основице, ако се основица за опорезиви промет добара или услуга

накнадно смањи, обвезник ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а који је порески дужник за тај промет у складу са Законом, може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако обвезник ПДВ коме је извршен промет добара или услуга исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести испоручиоца добара или услуга.

Изузетно од става 1. овог члана, ако је промет добара или услуга извршен обвезнику ПДВ, односно другом лицу које нема право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ може да смањи основицу и износ обрачунатог ПДВ ако поседује документ о смањењу основице издат у складу са правилником којим се одређују случајеви у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци, односно други документ којим се доказује да је смањена накнада за промет добара или услуга издат од стране обвезника ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а потврђен од стране примаоца добара или услуга (члан 4. став 2. Правилника о измени основице).

Одредбама члана 31. став 1. Закона прописано је да ако се основица за опорезиви промет добара и услуга:

1) смањи, обвезник коме је извршен промет добара и услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио;

2) повећа, обвезник коме је извршен промет добара и услуга може да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Исправка одбитка претходног пореза врши се у пореском периоду у којем је измењена основица (члан 31. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 2. Правилника о начину исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 86/15), ако се основица за опорезиви промет добара и услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ којем је извршен промет добара и услуга, дужан је да смањи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

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

Сагласно члану 43. Закона, рачун из члана 42. став 1. овог закона је и документ о обрачуну који издаје обвезник као прималац добара и услуга, којим се обрачунава накнада за промет добара и услуга, ако:

1) обвезник – прималац добара и услуга има право да исказе ПДВ у рачуну;

2) између обвезника који издаје и обвезника који прима документ о обрачуну постоји сагласност да обрачун промета добара и услуга изврши прималац добара и услуга;

3) је документ о обрачуну достављен обвезнику који је испоручио добра или услугу;

4) се обвезник који је испоручио добра и услуге писмено сагласио са исказаним ПДВ, осим у случају када тај обвезник није порески дужник за испоручена добра и пружене услуге у складу са овим законом.

Сагласно члану 45. Закона, 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.

У складу са одредбом члана 15. став 1. Правилника о рачунима, када се после извршеног промета добара и услуга промени накнада за тај промет, обвезник ПДВ издаје документ о повећању или смањењу накнаде, односно документ о повећању или смањењу основице, а који нарочито садржи податке о:

1) називу, адреси и ПИБ-у издаваоца документа;

2) месту и датуму издавања и редном броју документа;

3) називу, адреси и ПИБ-у примаоца документа;

4) износу за који је смањена, односно повећана основица за обрачунавање ПДВ, пореској стопи и износу за који је смањен, односно повећан износ обрачунатог ПДВ – у случају опорезивог

промета за који је обвезник ПДВ – издавалац документа порески дужник у складу са Законом;

5) износу за који је смањена, односно повећана накнада, без ПДВ – у случају опорезивог промета за који обвезник ПДВ – издавалац документа није порески дужник у складу са Законом;

6) износу за који је смањена, односно повећана накнада за промет добара и услуга – у случају промета који је ослобођен ПДВ и промета који не подлеже опорезивању, а за који се издаје рачун у складу са овим правилником,

7) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате у складу са Законом – у случају када се за тај промет примењује систем наплате;

8) броју и датуму издавања рачуна за извршени промет добара и услуга.

Документ из става 1. овог члана издаје обвезник ПДВ који је издао рачун за промет добара или услуга у складу са чл. 42. и 43. Закона (члан 15. став 2. Правилника о рачунима).

12. Да ли обвезник ПДВ – банка има право да изврши исправку – смањење обрачунаог ПДВ у случају када надлежни порески орган у поступку контроле донесе решење којим је обвезнику ПДВ – банци утврђена обавеза пореза и доприноса по одбитку на зараде и у образложењу решења констатује да страном лице није извршило промет услуга обвезнику ПДВ – банци, односно да је обвезник ПДВ – банка погрешно обрачунао ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00079/2018-04 од 09.4.2019. год.)

Када обвезник ПДВ – банка обрачуна ПДВ као да је порески дужник за промет услуга страног лица у складу са чланом 10. став 1. тачка 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, даљем тексту: Закон) и плати обрачунати ПДВ у складу са Законом, при чему обрачунати ПДВ не исказе као претходни порез (из разлога што у случају постојања тог промета не би имао право на одбитак претходног пореза), после чега надлежни порески орган у поступку контроле донесе решење којим је обвезнику ПДВ – банци утврђена обавеза пореза и доприноса по одбитку на зараде и у образложењу решења констатује да страном лице није извршило промет услуга обвезнику ПДВ – банци, односно да је обвезник ПДВ – банка погрешно обрачунао ПДВ, на које обвезник ПДВ – банка није уложио жалбу, обвезник ПДВ – банка има право да сходном применом члана 31а став 6. Закона изврши исправку – смањење обрачунатог ПДВ.

Одредбом члана 31а став 6. Закона прописано је да ако је порески орган у поступку контроле утврдио да је обвезник ПДВ обрачунао ПДВ као да је порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2) овог закона и да је обрачунати ПДВ исказао као претходни порез, порески орган решењем врши исправку одбитка претходног пореза, на основу које обвезник ПДВ има право да смањи обрачунати ПДВ.

Ако се решење из става 6. овог члана поништи, измени или укине у делу којим је исправљен претходни порез, обвезник ПДВ је дужан да исказе дуговани ПДВ по том основу.

13. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ када обвезник ПДВ – инвеститор, у складу са Законом о посебним условима за реализацију пројекта изградње станова за припаднике снага безбедности, изврши први пренос права располагања на посебним деловима – становима новоизграђеног

грађевинског објекта, у случају када је купопродајна цена станова (без ПДВ) нижа од цене коштања тих станова (без ПДВ)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00030/2019-04 од 03.4.2019. 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 о ПДВ), основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара и услуга који се врши уз накнаду чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга прима или треба да прими за испоручена добра, односно пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције, у коју није укључен ПДВ. Прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ није предвиђен друкчији начин одређивања основице за обрачунавање ПДВ у случају промета добара за који обвезник ПДВ прима или треба да прими накнаду у износу нижем од цене коштања предметних добара.

Према томе, у случају када обвезник ПДВ – инвеститор, у складу са Законом о посебним условима за реализацију пројекта изградње станова за припаднике снага безбедности („Службени гласник РС”, бр. 41/18, у даљем тексту: Закон о посебним условима), чијим се доношењем обезбеђује свеукупни развој Републике Србије, изврши први пренос права располагања на посебним деловима – становима новоизграђеног грађевинског објекта, за промет тих добара дужан је да обрачуна ПДВ по посебној стопи ПДВ од 10%, а има право на одбитак претходног пореза по том основу уз испуњење услова прописаних Законом о ПДВ (нпр. ПДВ који је у својству пореског дужника из члана 10. став 2. тачка 3) Закона обрачунао за промет добара и услуга из области грађевинарства који му је извршио други обвезник ПДВ). С тим у вези, ако је купопродајна

цена станова (без ПДВ) нижа од цене коштања тих станова (без ПДВ), та околност не утиче на утврђивање основице за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на наведеним становима, што значи да основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде који обвезник ПДВ – инвеститор прима или треба да прими за промет предметних добара, без 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.

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 17. став 1. Закона о ПДВ 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.

Субвенцијама из става 1. овог члана сматрају се новчана средства која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом (члан 17. став 2. Закона о ПДВ).

Одредбом става 3. истог члана Закона о ПДВ прописано је да се у основицу урачунавају и:

- 1) акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ;
- 2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Према одредбама члана 17. став 4. Закона о ПДВ, основица не садржи:

- 1) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга;
- 2) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

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

По посебној стопи од 10%, у складу са ставом 2. тачка 14) Закона о ПДВ, опорезује се пренос права располагања на стамбеним објектима, економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и власничким уделима на тим добрима.

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

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

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

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други

привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

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

Сагласно одредби члана 27. Закона о ПДВ, 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 о ПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

1) који је опорезив ПДВ;

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

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

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

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

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

Одредбама става 3. истог члана Закона о ПДВ 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 о ПДВ, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана.

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

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

14. Примена посебне стопе ПДВ од 10% на промет услуга смештаја у угоститељским објектима за смештај у складу

са законом којим се уређује туризам, за које, сагласно том закону, није прописана обавеза разврставања у категорије
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-174/2019-04 од 02.4.2019. год.)

Према одредби члана 23. став 2. тачка 11) 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), посебна пореска стопа од 10% примењује се на промет услуга смештаја у угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам.

Услугом смештаја у угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам, у смислу члана 23. став 2. тачка 11) Закона, а у складу са чланом 11. став 1. Правилника 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), сматра се услуга преноћишта у хотелима, мотелима, туристичким насељима, камповима, пансионима, хостелима, преноћиштима, одмаралиштима, апартманима, собама, сеоским туристичким домаћинствима, ловачким вилама, кућама, колибама и другим објектима за пружање услуга смештаја у складу са законом којим се уређује туризам.

Наведено решење примењује се од 15.10.2015. године, тј. од дана почетка примене Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 83/15) и Правилника о изменама и допунама Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 86/15).

Према томе, промет услуге смештаја – преноћишта у угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам, за које сагласно том закону није прописана обавеза

разврставања у категорије, извршен у 2018. години од стране обвезника ПДВ, опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%.

Поред тога напомињемо, ако се уз услугу смештаја (преноћишта) пружа и услуга конзумације јела и пића на лицу места (ноћење са доручком, полупансион, пансион и сл.), посебна стопа од 10% примењује се само на услугу смештаја (преноћишта).

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

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

У складу са чланом 23. став 2. тачка 1) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се пружање услуга смештаја у угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам.

У складу са чланом 11. став 1. Правилника, услугом смештаја у угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам, у смислу члана 23. став 2. тачка 11) Закона, сматра се услуга преноћишта у хотелима, мотелима, туристичким насељима, камповима, пансионима, хостелима, преноћиштима, одмаралиштима, апартманима, собама, сеоским туристичким домаћинствима, ловачким вилама, кућама, колибама и другим објектима за пружање услуга смештаја у складу са законом којим се уређује туризам.

У складу са одредбом става 2. истог члана Правилника, ако се уз услугу смештаја из става 1. овог члана пружа и услуга конзумације јела и пића на лицу места (ноћење са доручком,

полупансион, пансион и сл.), посебна стопа примењује се само на услугу смештаја (преноћишта).

У случају из става 2. овог члана Правилника, обвезник је дужан да у рачуну посебно искаже накнаду за услугу смештаја, а посебно накнаду за услугу конзумације јела и пића на лицу места (став 3. члана 11. Правилника).

15. Примена пореске стопе за промет топлотне енергије за потребе грејања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-28/2019-04 од 01.4.2019. 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 топлотне енергије који обвезник ПДВ – А.Д. Београд врши ЈКП „Београдске електране” за потребе даљинског грејања, укључујући и припрему потрошне топле воде, ПДВ се обрачунава по посебној пореској стопи од 10%. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом. Наиме, чињеница да обвезник ПДВ – А.Д. Београд не врши директну испоруку наведене топлотне енергије домаћинствима у насељу, већ ЈКП „Београдске електране” које испоручује предметно добро домаћинствима и другим потрошачима, нема утицај на одређивање пореске стопе у конкретном случају.

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 става 2. истог члана Закона, добрима се сматрају и вода, електрична енергија, гас и топлотна енергија.

Општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20% (члан 23. став 1. Закона).

Одредбом става 2. тачка 13а) истог члана Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује промет или увоз топлотне енергије за потребе грејања.

16. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ у случају када, у складу са уговором којим се регулишу услови међусобног пословања закљученог између обвезника ПДВ – апотеке и произвођача, обвезник ПДВ – апотека оствари од произвођача новчана средства на име подстицајног бонуса – награде по основу куповине добара тог произвођача у унапред утврђеном обиму од трећих лица – дистрибутера?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-38/2019-04 од 29.3.2019. год.)

Према Закону 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 у складу са уговором којим се регулишу услови међусобног пословања закљученог између обвезника ПДВ – апотеке и произвођача (којим није предвиђена обавеза обвезника ПДВ – апотеке да купује добра из производног асортимана произвођача), обвезник ПДВ – апотека оствари од произвођача новчана средства на име подстицајног бонуса – награде по основу куповине добара тог произвођача у унапред утврђеном обиму од трећих лица –

дистрибутера, при чему тај новчани износ не представља накнаду нити део накнаде за извршени промет добара или услуга обвезника ПДВ – апотеке, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да давање новчаних средстава без обавезе примаоца да изврши противчинидбу у виду промета добара или услуга није предмет опорезивања ПДВ.

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 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.

17. Порески третман промета свежег и смрзнутог цвета зове који врши обвезник ПДВ односно који врши физичко лице, које није обвезник ПДВ, а које се сматра пољопривредником, обвезнику ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-659/2017-04 од 29.3.2019. год.)

На промет свежег и смрзнутог цвета зове који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава по општој стопи од 20% и плаћа 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 и 108/16, у даљем тексту: Закон).

У случају када физичко лице, које није обвезник ПДВ, а које се у складу са Законом сматра пољопривредником (власник, купац и други корисник пољопривредног и шумског земљишта, односно носилац или члан пољопривредног газдинства уписан у регистру пољопривредних газдинстава), изврши промет свежег или смрзнутог цвета зове обвезнику ПДВ, има право на ПДВ надокнаду. Обвезник ПДВ – прималац наведених добара дужан је да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара, о чему издаје признаницу, као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривреднику у новцу уплатом на текући рачун или рачун штедње. Обвезник ПДВ који је платио пољопривреднику ПДВ надокнаду уплатом на текући рачун или рачун штедње и вредност примљених добара, има право да одбије износ ПДВ надокнаде као претходни порез.

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%.

Сагласно одредби члана 34. став 1. Закона, физичка лица која су власници, закупци и други корисници пољопривредног и шумског земљишта и физичка лица која су као носиоци, односно чланови пољопривредног газдинства уписана у регистру пољопривредних газдинстава у складу са прописом којим се уређује регистрација пољопривредних газдинстава (у даљем тексту: пољопривредници),

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

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

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

Обвезници из става 3. овог члана имају право да одбију износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да су ПДВ надокнаду и вредност примљених добара и услуга платили пољопривреднику (став 4. истог члана Закона).

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман накнаде коју по основу извршене услуге резидентно правно лице плаћа нерезидентном правном лицу када је у питању услуга провере усаглашености „кинеског GMP сертификата производње одређене сировине са европским GMP сертификатом”

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-203/2019-04 од 25.4.2019. год.)

Сагласно одредби члана 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

У смислу члана 2. став 1. Правилника о врстама услуга по основу којих нерезидентно правно лице остварује приход који се опорезује порезом по одбитку („Службени гласник РС”, бр. 18/18, у даљем тексту: Правилник), услугама истраживања тржишта сматрају се услуге које се односе на: прикупљање информација са тржишта које се односе на достављање података резидентном правном лицу, а које служе за планирање, организацију и контролу процеса пословања резидентног правног лица; обраду и анализу прикупљених података; одређивање карактеристика тржишта и мерење потенцијала тржишта; анализу учешћа на тржишту; анализу

продаје; испитивање конкуренције; тестирање нових и постојећих производа на тржишту.

Сходно члану 4. став 1. Правилника, услугама из области правног и пословног саветовања сматрају се услуге које се односе на сваки облик правног и пословног саветовања, а нарочито услуге пореског саветовања, адвокатске услуге, услуге управљања резидентним правним лицем, као и свака врста давања савета и консултација у вези са пословањем резидентног правног лица.

Имајући у виду наведено, сматрамо да накнада коју резидентно правно лице плаћа нерезидентном правном лицу по основу, како наводите у поднетом допису, услуге провере усаглашености „кинеског GMP сертификата производње одређене сировине са европским GMP сертификатом”, не представља накнаду од услуге по основу које нерезидентно правно лице остварује приход опорезив порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона и Правилником.

2. Порески третман нераспоређене добити у случају када услед спроведене статусне промене друштво преносилац преноси друштву стицаоцу нераспоређену добит

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-269/2019-04 од 23.4.2019. год.)

У складу са чланом 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон), основица пореза на добит је опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ

за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

За утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним билансом успеха, 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 (члан 23. став 1. Закона).

Сагласно члану 25. став 1. Закона, приход који резидентни обвезник оствари по основу дивиденди и удела у добити, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона, од другог резидентног обвезника, не улази у пореску основицу.

Према одредби члана 35. став 1. Закона, ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, сматра се дивидендом.

Сходно одредбама Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11 ... 95/18), обична акција је акција која имаоцу, између осталог, даје право на исплату дивиденде.

Плаћање дивиденде акционарима може се одобрити одлуком о расподели добити усвојеној на редовној седници скупштине, којом се одређује и износ дивиденде и рок за исплату дивиденде (одлука о исплати дивиденде), који не може бити дужи од шест месеци од дана доношења одлуке о исплати дивиденде (члан 271. ст. 1. и 2. Закона о привредним друштвима).

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

С тим у вези, а имајући у виду да, са аспекта Закона о привредним друштвима, нераспоређена добит не представља дивиденду, сматрамо да у случају када услед спроведене статусне

промене друштво преносилац преноси друштву стицаоцу нераспоређену добит, на тако стечену нераспоређену добит не примењује се одредба члана 25. став 1. Закона.

3. Признавање расхода по основу отписа потраживања у случају спроведене статусне промене у којој су учествовали поверилац и дужник

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-168/2019-04 од 12.4.2019. год.)

Одредбама члана 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се на терет расхода признаје отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:

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

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

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

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

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 (члан 16. став 5. Закона).

На терет расхода признаје се исправка вредности појединачних потраживања из ст. 1. и 2. овог члана, ако је од рока за њихову наплату, односно реализацију, до краја пореског периода прошло најмање 60 дана (члан 16. став 7. Закона).

Према члану 486. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11 ... 95/18), једно или више друштва може се припојити другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације.

Сходно одредбама истог закона, правне последице статусне промене наступају даном регистрације статусне промене у складу са законом о регистрацији, а имовина и обавезе друштва преносиоца прелазе на друштво стицаоца, у складу са уговором о статусној промени, односно планом поделе.

У конкретном случају, обвезник (Друштво А) у пословним књигама евидентирало је (сагласно прописима о рачуноводству) расход по основу исправке вредности потраживања које има према другом обвезнику (Друштву Б), а који се (као такав) признаје у пореском билансу Друштва А, сагласно члану 16. став 7. Закона. У неком од наредних пореских периода над Друштвом Б спроведена је статусна промена према којој се Друштво Б припојило Друштву А (свом повериоцу) и на тај начин престало да постоји без спровођења поступка ликвидације.

С обзиром на наведено, а имајући у виду да је између Друштва А (као повериоца) и Друштва Б (као дужника) спроведена статусна промена по основу које је Друштво Б пренело све своје обавезе на Друштво А (укључујући и обавезу коју има према том друштву), сматрамо да се, у конкретном случају, расход по основу

исправке вредности потраживања које је Друштво А исказало у својим пословним књигама према Друштву Б трајно признаје у смислу да Друштво А није дужно да за износ расхода (по основу исправљеног потраживања) увећа приходе у пореском билансу.

4. Порески третман прихода које правно лице, организовано као удружење грађана, оствари на име трошкова прекршајног поступка

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-48/2019-04 од 11.4.2019. год.)

Сагласно члану 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 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, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон), порески обвезник је, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Према Закону о прекршајима („Службени гласник РС”, бр. 65/13, 13/16 и 98/16 – Одлука УС), трошкови прекршајног поступка су издаци учињени поводом прекршајног поступка од његовог покретања до завршетка.

Како произилази из садржине поднетог захтева, решењем прекршајног суда правном лицу – удружењу грађана, као учеснику прекршајног поступка, додељени су трошкови поступка.

Сагласно наведеном, уколико се, у конкретном случају, ради о правном лицу (удружењу грађана) које није основано ради стицања добити, то правно лице постаје обвезник пореза на добит правних лица уколико у пореском периоду оствари приходе продајом

производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (приходи са тржишта), при чему напомињемо да се приход удружења грађана остварен по основу трошкова прекршајног поступка не сматра приходом оствареним на тржишта (у смислу Закона), што значи да за тај приход удружење грађана није обвезник пореза на добит правних лица.

5. Начин утврђивања амортизације нематеријалних улагања
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-68/2019-04 од 11.4.2019. год.)

Одредбом члана 10. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 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, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се амортизација сталних средстава признаје као расход у износу и на начин утврђен овим законом.

Стална средства из става 1. овог члана обухватају материјална средства чији је век трајања дужи од једне године и која се сагласно прописима којима се уређује рачуноводство и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, у пословним књигама обвезника признају као стална средства, осим природних богатстава која се не троше, као и нематеријална средства, осим goodwill-а (члан 10. став 2. Закона).

Сходно члану 10. став 3. Закона, средства из става 2. овог члана, осим нематеријалних средстава, разврставају се у пет амортизационих група са следећим амортизационим стопама:

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

Начин разврставања сталних средстава по групама, врста нематеријалних средстава, као и начин утврђивања амортизације, ближе су уређени Правилником о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС”, бр. 116/04, 99/10, 104/18 и 8/19, у даљем тексту: Правилник).

У смислу одредбе члана 2. став 3. Правилника, нематеријална средства чији је век трајања дужи од једне године и која се сагласно прописима којима се уређује рачуноводство и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају као таква у пословним књигама обвезника, не разврставају се по групама и амортизују се на начин прописан овим правилником.

Под нематеријалним средствима из става 3. овог члана подразумевају се улагања извршена у одређена немонетарна средства без физичког садржаја, као што су: концесије, патенти, робне и услужне марке, жигови, модели, лиценце, франшизе и остала нематеријална средства (члан 2. став 4. Правилника).

Према члану 3а ст. 1. и 2. Правилника, амортизација за стална средства из члана 2. став 3. овог правилника утврђује се применом пропорционалне методе за свако средство посебно, при чему се амортизација обрачунава применом стопе која се утврђује на основу века трајања сталног средства одређеног у складу са прописима о рачуноводству, а који је одређен моментом признавања тих средстава у пословним књигама обвезника, на основицу коју чини набавна вредност сваког средства посебно.

Напомињемо да се цитиране одредбе Правилника примењују на утврђивање амортизације нематеријалних средстава која су, сагласно прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, постала расположива за коришћење почев од 1. јануара 2018. године, сходно одредби члана 6. Правилника о изменама и допунама Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС”, бр. 104/18).

Сагласно цитираним одредбама Закона и Правилника, по основу нематеријалних улагања која су, како наводите у поднетом

допису, активирана у 2018. години, обвезник, за сврху обрачуна пореске амортизације, примењује стопу коју користи приликом обрачуна амортизације за рачуноводствене сврхе.

6. Обавеза утврђивања капиталног добитка у случају експропријације непокретности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-26/2019-04 од 09.4.2019. год.)

У складу са чланом 27. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

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

Сагласно члану 29. ст. 1. и 2. Закона, за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно, у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне, а као уговорена, односно тржишна цена из става 1. овог члана узима се цена без пореза на пренос апсолутних права, односно пореза на додату вредност.

Код преноса права путем размене за друго право, продајном ценом се сматра тржишна цена права које се добија у накнаду, коригована за евентуално примљену или плаћену разлику у новцу (члан 29. став 3. Закона).

Одредбама чл. 1. и 2. Закона о експропријацији („Службени гласник РС”, бр. 53/95... 106/16 – аутентично тумачење) прописано

је да се непокретности могу експроприсати или се својина на њима може ограничити само у јавном интересу утврђеном на основу закона, уз накнаду која не може бити нижа од тржишне, при чему се јавни интерес за експропријацију непокретности утврђује законом или одлуком Владе у складу са овим законом.

Сагласно члану 4. Закона о експропријацији, даном правоснажности решења о експропријацији мења се сопственик на експроприсаној непокретности (потпуна експропријација).

Експропријацијом непокретности (објеката у власништву обвезника), спроведеном у складу са Законом о експропријацији, а на основу закона којим је утврђен јавни интерес, престаје обвезничково право својине на предметним непокретностима, при чему корисник експропријације исплаћује (обвезнику) накнаду чија је висина утврђена на основу процењене (тржишне) вредности непокретности коју је, у конкретном случају, утврдио Градски завод за вештачење.

Имајући у виду наведено, када обвезник, сагласно правоснажном решењу о експропријацији, пренесе право власништва на непокретностима на друго лице, а корисник експропријације по основу извршеног преноса исплати обвезнику накнаду (која, у складу са наведеним законским одредбама, не може бити нижа од тржишне), сматрамо да се у том случају ради о преносу непокретности уз накнаду по основу ког обвезник, у складу са чланом 27. Закона, утврђује капитални добитак, односно губитак.

7. Обавеза подношења пореске пријаве правног лица које није основано ради остваривања добити

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-198/2019-04 од 05.4.2019. год.)

Одредбом члана 1. став 3. 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, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон), прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

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

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

Имајући у виду наведено, правно лице, које није основано ради стицања добити, постаје обвезник пореза на добит правних лица уколико у одређеном пореском периоду оствари приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, у складу са чланом 1. став 3. Закона. У том случају, то правно лице (као обвезник пореза на добит правних лица) дужно је да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву и порески биланс (за приходе остварене на тржишту).

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

8. Када резидентни обвезник, као стичалац лиценце, нема обавезу плаћања ауторске накнаде нерезидентном правном лицу даваоцу лиценце, који, по том основу, а у висини предметне ауторске накнаде повећава своје учешће у

капиталу обвезника, да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на добит по одбитку?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-962/2018-04 од 01.4.2019. год.)

Одредбом члана 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да 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).

У смислу одредаба члана 71. ст. 1. и 2. Закона, порез по одбитку, између осталог, на приходе из члана 40. став 1. тачка 2) Закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен, на основу коју чини бруто приход који би нерезидентно правно лице примило да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

Према закону који уређује облигационе односе, уговором о лиценци давалац лиценце се обавезује да стицаоцу лиценце уступи, у целини или делимично, право искоришћавања проналаска, техничког знања и искуства, жига, узорка или модела, а стицалац лиценце се обавезује да му за то плати одређену накнаду.

Из садржине поднетог дописа произилази, између осталог, да су нерезидентно правно лице из Луксембурга и резидентно правно лице – обвезник закључили уговор о лиценци у складу са којим нерезидентно правно лице, као давалац лиценце, преноси на обвезника право коришћења поверљивих техничких и маркетиншких информација, know-how, поверљивих информација, жигова, у вези са производњом и паковањем, стављањем у промет, промоцијом, продајом и дистрибуцијом лиценцираних производа,

при чему обвезник није дужан да по том основу плати накнаду даваоцу лиценце. С тим у вези, поставило се питање пореског третмана предметне накнаде, имајући у виду да је давалац лиценце, на наведени начин, повећао своје учешће у капиталу обвезника.

Сагласно цитираним законским одредбама, када обвезник, као стицалац лиценце, нема обавезу плаћања ауторске накнаде нерезидентном правном лицу даваоцу лиценце, који, по том основу, а у висини предметне ауторске накнаде повећава своје учешће у капиталу обвезника, мишљења смо да је давалац лиценце, на наведени начин остварио приход, па се, с тим у вези, у конкретном случају, примењује одредба члана 40. став 1. тачка 2) Закона.

9. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице – обвезник плаћа нерезидентном правном лицу по основу уговора о заступању, а у складу са којим нерезидентно правно лице проналази купце и кориснике услуга обвезника, како у Републици Србији, тако и у другим државама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-659/2018-04 од 01.4.2019. год.)

Сагласно одредби члана 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Према одредби члана 4. став 1. Правилника о врстама услуга по основу којих нерезидентно правно лице остварује приход који се опорезује порезом по одбитку („Службени гласник РС“, бр.

18/18, у даљем тексту: Правилник), услугама из области правног и пословног саветовања сматрају се услуге које се односе на сваки облик правног и пословног саветовања, а нарочито услуге пореског саветовања, адвокатске услуге, услуге управљања резидентним правним лицем, као и свака врста давања савета и консултација у вези са пословањем резидентног правног лица.

Услугама из става 1. овог члана не сматрају се одржавање семинара, предавања, радионица, као и услуге посредовања у промету добара и услуга (члан 4. став 2. Правилника).

Сходно одредбама закона који уређује облигационе односе, уговором о посредовању обавезује се посредник да настоји наћи и довести у везу са налогодавцем лице које би с њим преговарало о закључењу одређеног уговора, а налогодавац се обавезује да му исплати одређену накнаду, ако тај уговор буде закључен.

Сагласно наведеном, када нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица приход по основу накнаде за услугу проналажења купаца и корисника добара и услуга резидентног правног лица, сматрамо да се, у том случају, ради о услузи посредовања у промету добара и услуга, у смислу члана 4. став 2. Правилника, те да, с тим у вези, приход нерезидентног правног лица остварен по наведеном основу није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона.

10. Губитак права на пореско ослобођење (прописаног одредбама закона који уређује опорезивање добити правних лица) у случају смањења броја запослених

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-113/2019-04 од 26.3.2019. год.)

Чланом 50а 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 и 112/15, у даљем тексту: Закон), чије одредбе су се примењивале на утврђивање, обрачунавање и плаћање пореске обавезе за 2017. годину, прописано је да порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведеном у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Новозапосленим лицима у смислу става 1. овог члана сматрају се лица која је обвезник запослио у периоду стицања услова за пореско ослобођење, тако да у моменту испуњења услова за коришћење наведеног пореског ослобођења обвезник има најмање 100 додатно запослених, а који су и непосредно радно ангажовани код обвезника, у односу на број запослених који је имао у периоду када је почео да стиче право на ово пореско ослобођење (члан 50а став 5. Закона).

Према члану 50в Закона, ако обвезник из члана 50а овог закона, смањи број запослених који су и непосредно радно ангажовани код обвезника, испод броја укупно запослених на неодређено време у односу на број запослених које је имао у пореском периоду у коме је испунио услове за пореско ослобођење из члана 50а став 1. овог закона, тако да је просечан број запослених, утврђен на последњи дан периода за који се подноси пореска пријава мањи од броја запослених које је обвезник имао у пореском периоду у којем је испунио услове за порески подстицај из члана 50а овог закона, губи право на пореско ослобођење за цео период коришћења пореског ослобођења и дужан је да даном подношења пореске пријаве за наредни порески период, у тој пореској пријави обрачуна, као и да плати порез који би платио да није користио овај подстицај,

валоризован од дана подношења пореске пријаве за порески период у коме је остварио право на пореско ослобођење, до дана подношења пореске пријаве за наредни порески период, индексом потрошачких цена према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Одредбама чл. 11. и 12. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 113/17, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама), које су ступиле на снагу 1. јануара 2018. године, измењене су одредбе члана 50а став 5. и члана 50в Закона.

Међутим, сходно одредби члана 18. истог закона, порески обвезник који до 31. децембра 2017. године није испунио услове за остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а Закона, наведени порески подстицај користи под условима прописаним Законом о изменама и допунама.

Сагласно наведеном, обвезник који је закључно са 31. децембром 2017. године уложио у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложило више од једне милијарде динара и (у периоду улагања) запослио 100 лица на неодређено време, право на пореско ослобођење користи у складу са чланом 50а Закона, односно право на пореско ослобођење губи под условима прописаним чланом 50в Закона.

Према томе, обвезник који је (у конкретном случају) на дан 31. децембар 2017. године испунио услове за коришћење пореског подстицаја у складу са чланом 50а Закона и, с тим у вези, у пореској пријави за ту годину исказао податке по основу умањења обрачунаог пореза, дужан је да, током десетогодишњег периода коришћења пореског подстицаја одржава број укупно запослених, укључујући и број запослених на неодређено време, које је имао на последњи дан пореског периода у ком је испунио услове за коришћење предметног подстицаја (тј. на дан 31. децембар 2017. године), у складу са чланом 50в Закона.

11. Начин на који нерезидентно правно лице утврђује капитални добитак по основу продаје имовине коју је стекло без накнаде од повезаног резидентног правног лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-595/2018-04 од 25.3.2019. год.)

Према одредби члана 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедне грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

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

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

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

Према одредби члана 29. став 7. Закона, код хартија од вредности којима се тргује на организованом тржишту, у смислу закона којим се уређује тржиште хартија од вредности и других финансијских инструмената, набавна цена јесте цена коју обвезник

документује као стварно плаћену, а ако не поседује одговарајућу документацију – најнижа тржишна цена остварена на организованом тржишту у периоду од годину дана који претходи продаји те хартије од вредности или у периоду трговања, уколико се трговало краће од годину дана.

Код хартија од вредности којима се не тргује на организованом тржишту, набавна цена хартије од вредности јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену, а ако не поседује одговарајућу документацију – њена номинална вредност (члан 29. став 8. Закона).

Одредбом члана 29. став 9. Закона прописано је да код хартија од вредности прибављених путем оснивачког улога или повећањем оснивачког улога, набавну цену чини тржишна цена која је важила на организованом тржишту на дан уноса улога или уколико таква цена није била формирана, номинална вредност хартије од вредности на дан уноса улога.

Према одредби члана 40. став 6. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Сагласно наведеним законским одредбама, када нерезидентно правно лице прода имовину наведену у члану 27. став 1. Закона, у конкретном случају акције које има у резидентном правном лицу, а које је стекло без накнаде, сматрамо да се на капитални добитак који, у том случају, одговара износу продајне цене предметних акција, обрачунава и плаћа порез по решењу, у складу са одредбом члана 40. став 6. Закона.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је Лука Нови Сад ад. са седиштем у Новом Саду обвезник пореза на имовину за земљиште – катастарске парцеле које су проглашене за лучко подручје, које је у својини Републике Србије, на коме право коришћења има Агенција за управљање лукама?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00088/2019-04 од 24.4.2019. год.)

Наводи се да је Лука Нови Сад а.д. одређена за лучког оператера и да је на предметном земљишту изградила објекте за које је обвезник пореза на имовину, али „за коришћење предметног земљишта нема закључен уговор са Агенцијом за управљање лукама, нити било какав документ који би регулисао питање предметног грађевинског земљишта” .

Према одредби члана 2. 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) Закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

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

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

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

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

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

Према ставу 2. тачка 1) тог члана, непокретностима се, у смислу става 1. тог члана, сматра земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго.

Одредбом члана 2а став 1. Закона прописано је да се, кад на непокретности, поред права својине, постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тач. 7) и 8) овог закона, односно у случају из тачке 6) тог члана, порез на имовину плаћа на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине.

Кад на непокретности, поред права, односно коришћења из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тачка 8) овог закона, постоји и државина из тачке 7) тог става, порез на имовину плаћа се на државину, а не на право, односно на коришћење из тач. 2) до 5) и тачке 8) овог закона (члан 2а став 2. Закона).

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије имаоца права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. овог закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона (члан 4. став 1. Закона).

Према одредби члана 19. став 1. тачка 3) Закона о јавној својини („Службени гласник РС“ бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 – др. закон, 108/16, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон о јавној

својини), корисници ствари у јавној својини су 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 могу се дати на коришћење и осталим правним лицима, концесијом или на други начин предвиђен законом (члан 19. став 2. Закона о јавној својини).

Јавно предузеће, друштво капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе и њихова зависна друштва, која обављају делатност од општег интереса, користе непокретности које им нису уложене у капитал, а на основу посебног закона, оснивачког акта или уговора закљученог са оснивачем (члан 21. став 1. Закона о јавној својини).

Према одредби члана 4. став 1. тачка 26) Закона о пловидби и лукама на унутрашњим водама („Службени гласник РС“, бр. 73/10, 121/12, 18/15, 96/15 – др. закон, 92/16, 104/16 – др. закон, 113/17 – др. закон, 41/18 и 95/18 – др. закон, у даљем тексту: Закон о пловидби и лукама), лучки оператер је правно лице које обавља једну или више лучких делатности.

Лучко земљиште је изграђено грађевинско земљиште у својини Републике Србије на коме су изграђене лучке грађевине и објекти који се користе за обављање лучке делатности, као и неизграђено грађевинско земљиште у својини Републике Србије које се може привести намени за обављање лучке делатности, које је обухваћено лучким подручјем које се утврђује у складу са одредбама овог закона (члан 4. став 1. тачка 26а) Закона о пловидби и лукама).

Лучко земљиште и лучка инфраструктура су у својини Републике Србије (члан 214. став 1. Закона о пловидби и лукама).

Агенција има право коришћења на лучком земљишту, као и на лучкој инфраструктури која је у државној својини (члан 214а став 5. Закона о пловидби и лукама).

Изузетно, у односу на катастарске парцеле које чине лучко земљиште у саставу лучког подручја на којима су изграђени објекти лучке инфраструктуре и лучке супраструктуре који су у својини лучких оператера из члана 214. став 3. овог закона, уписаће се право коришћења лучког земљишта у катастар непокретности у корист тих лучких оператера (члан 214а став 7. Закона о пловидби и лукама).

Према томе, кад је на грађевинском земљишту у својини Републике Србије, које је површине преко десет ари и које је проглашено лучким земљиштем, ималац права коришћења Агенција за управљање лукама (а не лучки оператер у складу са чланом 214а став 7. Закона о пловидби и лукама), а у државини предметног земљишта је лучки оператер који за ту државину има правни основ (нпр. уговор закључен са Агенцијом за управљање лукама), лучки оператер није обвезник пореза на имовину за то земљиште.

Кад је на грађевинском земљишту у својини Републике Србије, које је површине преко десет ари и које је проглашено лучким земљиштем, ималац права коришћења лучки оператер у складу са чланом 214а став 7. Закона о пловидби и лукама, лучки оператер је обвезник пореза на имовину за то земљиште.

Међутим, ако је лучки оператер у државни лучког земљишта у јавној својини, а за ту државину нема правни основ, лучки оператер је обвезник пореза на имовину за предметно земљиште.

У сваком конкретном случају надлежни орган јединице локалне самоуправе на основу доказа утврђује да ли је конкретно лице лучки оператер ималац права коришћења грађевинског земљишта проглашеног лучким земљиштем у складу са чланом 214а став 7. Закона о пловидби и лукама или је држалац тог земљишта, да ли за државину постоји правни основ ...

2. Шта чини основицу пореза на имовину за објекте који су према одобрењу за градњу и употребној дозволи опредељени

као магацини аутоделова и који се фактички користе само за складиштење тј. чување робе пре њене дистрибуције у продајне објекте, за које је порески обвезник правно лице чија је претежна регистрована делатност 4531 – Трговина на велико деловима и опремом за моторна возила?

Порески третман „асфалтираног земљишта које служи као прилазни пут до зграда, ватрогасни пут, као и паркинг за возила предузећа којима се врши дистрибуција робе”

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00235/2019-04 од 23.4.2019. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закон 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, 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.

Према одредби члана 7. став 2. Закона, основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са ставом 1. тог члана чини: за неизграђено земљиште – вредност земљишта, а за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.

Вредност непокретности из члана 7. став 2. Закона порески обвезник утврђује проценом према елементима из члана 6. став 1. Закона.

Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да се вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује применом следећих

елемената: корисна површина и просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Сагласно одредби члана 7. став 4. тачка 8) Закона, изузетно од става 3. тог члана, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години, за складишне и стоваришне објекте.

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

Према одредби члана 7. став 6. Закона, за непокретности из става 4. тог члана које обвезник у пословним књигама исказује посебно од вредности припадајућег земљишта, осим експлоатационих поља, основицу пореза на имовину чини збир књиговодствених вредности објеката и вредности припадајућих земљишта које су процењене у складу са ставом 3. тог члана.

Према томе, по нашем мишљењу, складишним објектима у смислу наведене одредбе сматрају се објекти који су инвестиционо-техничком документацијом намењени за складиштење у делу који се фактички користи за складиштење, независно од врсте претежне регистроване делатности пореског обвезника.

У том смислу, складишним објектима сматрају се и објекти обвезника пореза на имовину – привредног друштва чија је претежна регистрована делатност 4531 – Трговина на велико деловима и опремом за моторна возила, који су инвестиционо-техничком документацијом намењени за складиштење (нпр. складиште односно магацин ауто-делова) у делу у којем се фактички користе за складиштење тј. чување робе пре њене дистрибуције у продајне објекте.

• Према одредби члана 2. став 1. Закона, порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 26 став 1. Закона, која се примењује почев од пореза на имовину за 2019. годину, саставним делом земљишта, у смислу предмета опорезивања порезом на имовину, сматра се и не опорезује као објекат:

1) стаза и други отворени простор прекривен шљаком, асфалтом, бетоном, плочама или другим чврстим материјалом у нивоу земљишта, отворени простор за паркирање, колски прилаз објекту, отворени полигон – писта за обуку кандидата за возаче и возача, осим линијских инфраструктурних објеката у складу са законом којим се уређују планирање и изградња;

2) ограда, потпорни зид, степениште изван габарита објекта, вртно сенило до 15 m² основе, вртни базен (укључујући фонтане) површине до 12 m² и дубине до 1 m, надстрешница основе до 10 m², дворишни камин површине до 2 m² и висине до 3 m, сточна јама, септичка јама, плоча за обавештавање површине до 6 m², дечје игралиште, споменик и спомен обележје на површинама јавне намене или на гробљима и гробница.

Према одредби члана 2. став 1. тачка 26) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14 и 83/18, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони цевовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом.

Дакле, почев од пореза на имовину за 2019. годину, стаза и други отворени простор прекривен асфалтом сматра се саставни делом земљишта у смислу предмета опорезивања, осим ако су то линијски инфраструктурни објекти у складу са законом којим се уређују планирање и изградња. То значи да привредно друштво плаћа порез на имовину на право својине на земљишту површине преко 10 ари, односно на право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, при чему се асфалт којим је то земљиште

прекривено који „служи као прилазни пут до зграда, ватрогасни пут, као и паркинг за возила предузећа којима се врши дистрибуција робе“ не опорезује посебно (додатно), осим кад је то јавни пут или јавно паркиралиште – као линијски инфраструктурни објекат.

• Чињенично стање од утицаја на постојање и висину обавезе по основу пореза на имовину у сваком конкретном случају утврђује надлежни орган јединице локалне самоуправе.

3. Ко је обвезник пореза на имовину за грађевинско земљиште на коме су изграђени објекти, при чему је правно лице које је ималац права својине на тим објектима и ималац права коришћења на земљишту на коме су ти објекти изграђени пренело уз накнаду другом лицу право својине на делу тих објеката тако да купац објеката користи и земљиште неопходно за обављање делатности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00329/2019-04 од 23.4.2019. год.)

Према одредби члана 2. 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

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

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

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

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

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

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

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

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

Кад на непокретности, поред права својине, постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тач. 7) и 8) Закона, односно у случају из тачке 6) тог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2а став 1. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије имаоца права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. овог закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона.

Када су на истој непокретности више лица обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на целу непокретност (члан 4. став 3. Закона).

Када удели обвезника из става 3. тог члана на истој непокретности нису одређени, за сврху опорезивања порезом на имовину сматраће се да су једнаки (члан 4. став 4. Закона).

Према одредби члана 3. став 1. Закона о промету непокретности („Службени гласник РС“, бр. 93/14, 121/14 и 6/15, у даљем тексту: Закон о промету непокретности), преносом права својине на згради, односно другом грађевинском објекту, истовремено се преноси и право својине на земљишту на којем се зграда налази, као и на земљишту које служи за редовну употребу зграде.

Преносом права својине на згради изграђеној на земљишту на коме власник зграде нема право својине, већ само право коришћења или право закупа, преноси се и право коришћења или право закупа на земљишту на коме се зграда налази, као и на земљишту које служи за редовну употребу зграде (члан 3. став 3. Закона о промету непокретности).

Према одредби члана 70. став 1. Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС”, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14 и 83/18, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), земљиште за редовну употребу јесте земљиште испод објекта и земљиште око објекта, које испуњава услове за грађевинску парцелу и које по спроведеном поступку, у складу са тим законом, постаје катастарска парцела.

Имајући у виду да нико на другога не може пренети више права него што сам има, кад је индустријски комплекс који чини више пословних објеката изграђен на грађевинском земљишту на коме власник објеката нема право својине већ само право коришћења, приликом преноса права својине на појединим (не свим) објектима (по основу уговора о купопродаји), врши се пренос права коришћења на грађевинском земљишту на коме се налазе објекти

на којима се право својине преноси и на грађевинском земљишту за редовну употребу тих објекта.

Продајом појединих објеката за те објекте престаје пореска обавеза продавцу а настаје пореска обавеза купцу. Кад преносом права својине на појединим објектима продавцу престаје право коришћења на грађевинском земљишту на коме се они налазе и на земљишту за њихову редовну употребу, а стиче га купац као једини ималац права коришћења, стицалац права постаје порески обвезник и за то земљиште ако је његова површина преко 10 ари. Међутим, ако земљиште на коме се преноси право коришћења чини јединствену парцелу са делом земљишта на коме се то право не преноси, тако да по преносу права својине на појединим објектима који се на њему налазе преносилац и стицалац тих објеката постају суимаоци права коришћења на предметном земљишту, а под претпоставком да је то земљиште површине преко 10 ари, свако од тих лица је обвезник пореза на имовину сразмерно свом уделу у праву коришћења на укупном земљишту (стицалац за део земљишта под објектима које је купио и део земљишта за њихову редовну употребу, а преносилац за преостали део земљишта).

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину обавезе по основу пореза на имовину у сваком конкретном случају утврђује надлежни орган јединице локалне самоуправе.

4. Да ли је правном лицу престала пореска обавеза или је и даље обвезник пореза на имовину за непокретност (земљиште и објекат) у јавној својини на којој је у катастру уписано као корисник, након што је изменило правну форму (из јавног предузећа у друштво са ограниченом одговорношћу) коју је регистровало код Агенције за привредне регистре, а није извршило одговарајућу промену корисника у катастру? Ако је друштво са ограниченом одговорношћу обвезник пореза на имовину, да ли порез плаћа на право коришћења

непокретности у јавној својини, или на коришћење непокретности у јавној својини, или на државину непокретности у јавној својини без правног основа?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00335/2019-06 од 22.4.2019. год.)

Према одредби члана 2. 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, 101/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) Закона, плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

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

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

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

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

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

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

Кад на непокретности, поред права својине, постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2)

до 5) и тач. 7) и 8) Закона, односно у случају из тачке 6) тог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2а став 1. Закона).

Кад на непокретности, поред права, односно коришћења из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тачка 8) Закона, постоји и државина из тачке 7) тог става, порез на имовину плаћа се на државину, а не на право, односно на коришћење из тач. 2) до 5) и тачке 8) овог закона (члан 2а став 2. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. овог закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона.

Одредбом члана 478. став 1. Закона о привредним друштвима ("Службени гласник РС", бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18 и 95/18, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима) прописано је да променом правне форме друштво прелази из једне правне форме у другу правну форму у складу са овим законом.

Промена правне форме друштва не утиче на правни субјективитет тог друштва (члан 478. став 2. Закона о привредним друштвима).

Према одредби члана 19. став 1. тачка 3) Закона о јавној својини ("Службени гласник РС", бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 – др. закон, 108/16, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон о јавној својини), корисници ствари у јавној својини су 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.

Јавно предузеће, друштво капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе

и њихова зависна друштва, која обављају делатност од општег интереса, користе непокретности које им нису уложене у капитал, а на основу посебног закона, оснивачког акта или уговора закљученог са оснивачем (члан 21. став 1. Закона о јавној својини).

Друштво капитала чији је оснивач Републике Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе, које не обавља делатност од општег интереса може по основу уговора закљученог са оснивачем, уз накнаду или без накнаде, користити непокретности које му нису уложене у капитал, а које су неопходне за обављање делатности ради које је основано (члан 21. став 2. Закона о јавној својини).

Према томе, имајући у виду да промена правне форме привредног друштва не утиче на правни субјективитет тог друштва, у случају кад је јавно предузеће чији је оснивач Република Србија или јединица локалне самоуправе и њихова зависна друштва, на основу посебног закона, оснивачког акта или уговора закљученог са оснивачем, користило непокретности у јавној својини које му нису уложене у капитал, па по том основу за те непокретности било обвезник пореза на имовину, промена правне форме тог јавног предузећа у друштво капитала, регистрована код Агенције за привредне регистре, не доводи до престанка обавезе по основу пореза на имовину том привредном друштву на непокретности у јавној својини на којој је то лице (и након промене правне форме) корисник, независно од тога што одговарајући упис корисника у складу са том променом није извршен у катастру.

Привредно друштво које је било корисник непокретности у јавној својини, у складу са законом којим се уређује јавна својина, обвезник је пореза на имовину на коришћење непокретности у јавној својини – све док за коришћење од стране друштва постоји правни основ (посебни закон или оснивачки акт или уговор закљученог са оснивачем). Ако правни основ престане, а то друштво остане у државини конкретне непокретности, обвезник је пореза на имовину

за ту непокретност по основу државине непокретности у јавној својини без правног основа.

5. Да ли се, у случају кад су Одлуком о висини стопе пореза на имовину утврђене различите стопе пореза за непокретности (осим земљишта) и за земљиште, сходно Правилнику о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину за објекат са земљиштем мора поднети један Прилог-1 са Подприлозима (тако да број Подприлога одговара броју објеката који се налазе на истом земљишту увећан за један – за земљиште) или се могу поднети два Прилога-1 један за непокретности осим земљишта, а други за земљиште), из разлога што се порез утврђује применом различитих пореских стопа?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-01474/2019-04 од 15.4.2019. год.)

Према одредби члана 11. 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), стопе пореза на имовину износе на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге – до 0,4%.

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

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

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

Према одредбама члана 5. ст. 1. и 2. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Службени гласник РС“, бр. 108/13, 118/13, 101/17, 48/18 и 104/18), Прилог-1 садржи податке о утврђивању пореза за непокретност за коју нема основа за пореско ослобођење, тако да број Прилога-1 који се подноси уз једну пореску пријаву на Обрасцу ППИ-1 одговара броју непокретности (неизграђеног земљишта, односно земљишта са објектом – објектима или њиховим посебним деловима који чине грађевинску целину – у даљем тексту: објекат, истог обвезника који се на том или испод тог земљишта налазе, односно за објекат који се налази на земљишту или испод земљишта за које је обвезник друго лице) на које се порез плаћа, а које се налазе на територији исте јединице локалне самоуправе. Саставни део Прилога-1 је Образац Подприлог уз Прилог 1 (у даљем тексту: Подприлог), који се попуњава на засебном примерку за неизграђено земљиште за које се утврђује порез у Прилогу-1, односно на засебном примерку за сваки објекат и за припадајуће земљиште на коме се, односно испод кога се налази тај објекат за које се утврђује порез у Прилогу-1 (тако да број Подприлога одговара броју објеката који се налазе на истом земљишту увећан за један).

Дакле, пореску основицу за објекат са припадајућим земљиштем обвезника који води пословне књиге чини збир вредности објекта и вредности припадајућег земљишта. Те вредности исказују се у засебним Подприлозима (због чега број Подприлога одговара броју објеката увећаном за један Подприлог – у коме се исказује вредност земљишта). Збир тих вредности чини пореску основицу

на коју се у Прилогу-1, применом пореске стопе, утврђује порез за непокретност (објекат са земљиштем) као јединствену целину. Стога, утврђивање пореза на пореску основицу коју чини збир вредности објекта и земљишта подразумева исту пореску стопу за објекат и земљиште обвезника који воде пословне књиге, независно од тога да ли је то стопа 0,4% или нижа.

Напомињемо да, према мишљењу Министарства финансија број: 430-03-00271/2009-04 од 6.10.2009. године, „нема законског основа да се одлуком скупштине јединице локалне самоуправе утврђује различита висина стопе пореза на имовину за различите врсте непокретности из члана 2. став 2. Закона (на пример, за земљиште, за зграде, за станове, за пословне просторије, за гараже...)”.

6. Основица пореза на имовину за непокретности привредног друштва које је, у складу са прописима којима се уређује рачуноводство, разврстано као мало правно лице и које примењује међународне стандарде финансијског извештавања МСФИ за МСП

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-00206/2019-04 од 15.4.2019. год.)

Према одредби члана 7. 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, 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.

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

Према томе, основица пореза на имовину уређена је Законом. Имајући у виду да је Законом уређено за које непокретности фер вредност чини пореску основицу, при чему је изричито наведен МСФИ али не и МСФИ за МСП, као и да мала правна лица за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима примењују МСФИ за МСП (тј. немају могућност да примењују МСФИ), нема законског основа да основицу пореза на имовину за непокретности за које је порески обвезник мало правно лице чини фер вредност непокретности исказана у пословним књигама тог лица.

Напомињемо да је одредба члан 7. став 1. Закона у примени почев од 1. јануара 2014. године, те није основ за, како наводите, „кажњавање пореских обвезника повећањем пореских обавеза”.

7. Да ли се на пренос уз накнаду права својине на стану физичком лицу може остварити право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права код куповине првог стана, који се купује по основу уговора закљученог 1. фебруара 2019. године, ако физичко лице – купац има право својине на 1/6 идеалног дела стана које је стекло по основу решења о

наслеђивању које је постало правоснажно 6. новембра 2015. године и налази се у евиденцији обвезника пореза на имовину од 2015. године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00247/2019-04 од 15.4.2019. год.)

Према одредби члана 31а 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан), односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради физичком лицу које купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана), за површину која за купца првог стана износи до 40 m² и за чланове његовог породичног домаћинства који од 1. јула 2006. године нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије до 15 m² по сваком члану (у даљем тексту: одговарајући стан), под условом да:

1) је купац првог стана пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије;

2) купац првог стана од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога купац стиче први стан, није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Према одредби члана 31б став 1. Закона право на пореско ослобођење у складу са одредбама члана 31а овог закона нема обвезник који право својине на стану преноси:

1) лицу на основу чије прве куповине стана је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а овог закона;

2) члану породичног домаћинства купца првог стана за кога је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а овог закона.

Према томе, нема основа да се на пренос уз накнаду права својине на стану по основу уговора закљученог 1. фебруара 2019. године оствари ослобођење од пореза на пренос апсолутних права применом чл. 31а и 31б Закона (тј. по основу куповине првог стана) када тај стан купује физичко лице које је решењем о наслеђивању које је постало правоснажно 6. новембра 2015. године, оглашено наследником 1/6 идеалног дела стана (што значи да не испуњава услов из члана 31а став 1. тачка 2) Закона јер је имало, односно има у сусвојини стан на територији Републике Србије).

8. Шта чини основицу пореза на имовину за станове за које је порески обвезник Установа Студентски центар „Београд”, које је дала запосленима у закуп на одређено време и за које та установа остварује пореско ослобођење у складу са чланом 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00031/2019-04 од 15.4.2019. год.)

Према одредби члана 7. 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, 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.

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

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

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

Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да се вредност непокретности из члана 5. тог закона утврђује применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Корисна површина објекта је збир подних површина између унутрашњих страна слободних зидова објекта (из које су искључене површине балкона, тераса, лођа, степеништа изван габарита објекта, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника посебних делова истог објекта, осим површине испод носећих зидова и носећих стубова који пролазе кроз објекат који су истовремено посебан и заједнички део објекта), а за објекат који нема хоризонталну подну површину или ободне зидове корисна површина је површина његове вертикалне пројекције на земљиште (члан 6. став 2. тачка 2) Закона).

Према одредби члана 6. став 5. Закона, просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе, утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету

одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Имајући у виду наведено, ако Установа Студентски центар „Београд” (у даљем тексту: Установа) вредност непокретности у својим пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, основицу пореза на имовину за станове за које је обвезник чини фер вредност непокретности исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

Ако Установа вредност непокретности у својим пословним књигама не исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, основица пореза на имовину за станове за које је обвезник, јесте вредност станова утврђена применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра станова у зони у којој се сваки конкретан стан налази, коју је актом надлежног органа утврдила јединица локалне самоуправе (и објавила до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину). Вредност станова која чини пореску основицу, за које је обвезник пореза на имовину Установа, не умањује се за амортизацију.

Начин утврђивања закупнине за станове за које је обвезник пореза на имовину Установа није уређен Законом о порезима на имовину, већ Законом о становању и одржавању зграда („Службени гласник РС”, бр. 104/16). Стога је за давање мишљења о примени члана 139. став 3. тог закона, па и по питању да ли Установа обрачунава закупнину множењем вредности стана за који се плаћа порез на имовину за текућу годину са коефицијентом

0,00242, надлежно Министарство грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре, Београд, Немањина 22-26 (као стручни обрађивач тог закона).

9. Кад инвеститор гради зграду површине преко 500m², за коју почев од 1. јануара 2019. године настаје пореска обавеза у складу са чланом 10. став 3. Закона о порезима на имовину, при чему су сви или је одређени број посебних делова зграде (станава, гаража, пословних простора, појединачне површине испод 500m²) отуђен, тако да инвеститор више није власник површине која је већа од 500m², да ли пореска обавеза у складу са одредбама члана 10. став 3. Закона настаје и за сваку појединачну засебну целину која је отуђена – стан, гаражу, пословни простор површине мање од 500m² и да ли инвеститор остаје порески обвезник за преосталу површину која након отуђења има површину која је мања од 500m²?

Ако пореска обавеза у складу са одредбом члана 10. став 3. Закона настаје и за посебну целину која је саставни део зграде у изградњи површине преко 500m² – стан, гаражу, пословни простор, површине мање од 500m² која је, како се наводи, „са инвеститора прешла на другог власника”, које лице је порески обвезник: продавац (инвеститор) или купац непокретности у периоду од настанка пореске обавезе за зграду у изградњи површине преко 500m² до испуњења услова за настанак пореске обавезе по члану 10. став 2. и став 7. тачка 1) подтачка (1) у ситуацијама побројаним у захтеву? (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00177/2019-04 од 01.4.2019. год.)

Према одредби члана 4. 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,

68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. тог закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а тог закона.

Када су на истој непокретности више лица обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на целу непокретност (члан 4. став 3. Закона).

Када удели обвезника из става 3. овог члана на истој непокретности нису одређени, за сврху опорезивања порезом на имовину сматраће се да су једнаки (члан 4. став 4. Закона).

Одредбом члана 10. став 1. Закона прописано је да обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права на које се порез на имовину плаћа у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а тог закона, даном успостављања државине кад се порез плаћа на државину, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према одредби члана 10. став 2. Закона, кад је право из става 1. тог члана стечено на објекту у изградњи који није оспособљен за коришћење, не користи се и за који није издата употребна дозвола, обавеза по основу пореза на имовину за тај објекат настаје најранијим од следећих дана: даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења објекта на други начин (укључујући успостављање државине), осим у случају из ст. 3. и 4. тог члана.

Према одредби члана 10. став 3. Закона, пореска обавеза за зграду у изградњи површине преко 500m² (осим зграде која се сматра економским објектом, односно зграде за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство надлежно за послове грађевинарства, односно надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао, у складу са законом којим се уређују планирање и

изградња), односно за посебни део зграде који представља техничку и функционалну целину површине преко 500m² који се дограђује или надграђује, која није оспособљена за коришћење и не користи се (у даљем тексту: зграда), на чијој изградњи, доградњи или надградњи (у даљем тексту: изградња) су изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом (темељ, стубови са гредама или зидови, таваница, са или без крова, са или без завршене фасаде, са или без постављене спољне столарије и изведених подопологачких радова), настаје почев од 1. јануара наредне године у односу на годину:

1) у којој је истекло пет година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе или одобрења за изградњу те зграде (у даљем тексту: грађевинска дозвола), односно седам година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе за ту зграду, ако је решењем надлежног органа одобрено да грађевинска дозвола остаје на правној снази још две године по истицању пет година од дана њене правоснажности;

2) завршетка изградње конструктивног склопа, ако грађевинска дозвола није издата.

За зграде из става 3. тог члана за које је до 31. децембра 2018. године протекао дужи период од периода који опредељује настанак пореске обавезе у складу са том одредбом, пореска обавеза настаје 1. јануара 2019. године (члан 10. став 4. Закона).

Према одредби члана 10. став 7. тачка 1) подтачка (1) Закона, за сврху опорезивања порезом на имовину, даном стицања права кад је основ стицања правни посао сматра се дан закључења правног посла, осим кад се право стиче на непокретности као будућој ствари, у ком случају се даном стицања права сматра дан примопредаје, односно дан ступања у посед те непокретности.

Према одредби члана 2. став 1. тачка 23) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14 и 83/18), зграда јесте објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту

од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и објекти који имају кров, али немају (све) зидове (нпр. надстрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл.).

Према одредби члана 1. став 2. Закона о промету непокретности („Службени гласник РС, бр. 93/14, 121/14 и 6/15), непокретности, у смислу тог закона, јесу: земљиште (пољопривредно, грађевинско, шуме и шумско земљиште), зграде (пословне, стамбене, стамбено-пословне, економске и др.) и други грађевински објекти, као и посебни делови зграда (станови, пословне просторије, гараже и гаражна места) на којима може постојати засебно право својине (у даљем тексту: непокретности).

Према одредби члана 3. став 2. тачка 8) Закона о становању и одржавању зграда („Службени гласник РС“, бр. 104/16), посебни део зграде јесте посебна функционална целина у згради која може да представља стан, пословни простор, гаражу, гаражно место или гаражни бокс.

▪ Према томе, на настанак обавезе по основу пореза на имовину за зграду у изградњи у складу са одредбом члана 10. став 3. Закона није од утицаја структура зграде (да ли у саставу зграде постоје посебни делови, њихова површина, намена и број), већ испуњеност прописаних услова који опредељују настанак пореске обавезе, и то:

- да је зграда површине преко 500m²,
- да није оспособљена за коришћење и не користи се,
- да су на њеној изградњи изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом,
- да је протекао прописани период од дана правоснажности прве грађевинске дозволе или одобрења за изградњу те зграде,

односно од завршетка изградње конструктивног склопа – ако грађевинска дозвола није издата,

- да та зграда није економски објекат, односно зграда за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство надлежно за послове грађевинарства или надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња.

Чињеница да су станова, пословне просторије и гараже део зграде, значи и да површина станова, пословних просторија и гаража, који су посебни део зграде, јесте истовремено и површина зграде чији су саставни део. Стога се код утврђивања да ли је зграда површине преко 500m² или не, у површину зграде урачунава и површина свих њених делова.

Настанком пореске обавезе за зграду у изградњи, применом члана 10. став 3. Закона, настала је пореска обавеза за све делове који је чине, па и за станове, пословне просторије и гараже које су њен део. То значи да је пореска обавеза настала и:

- за посебни део зграде чија је површина мања од 500m² у згради чија је површина преко 500m²;

- за зграду у изградњи површине преко 500m² чији је инвеститор отуђио њен део, тако да је по отуђењу власник површине која није већа од 500m².

▪ Кад у складу са одредбом члана 10. став 3. Закона, инвеститору настане пореска обавеза за зграду у изградњи која је површине преко 500m², што подразумева и за посебне делове те зграде (стан, гаражу, пословни простор) – сваки површине која је мања од 500m², након чега инвеститор отуђи одређени број посебних делова те зграде, инвеститор је обвезник пореза на имовину за:

▪ део зграде који није отуђио и

▪ за посебни део зграде за који је закључио уговор који је правни основ његовог отуђења – ако тај посебни део у смислу тог уговора представља будућу ствар. Пореска обавеза преносиоцу

посебног дела зграде као будуће ствари престаје, а стицаоцу настаје даном примопредаје, односно даном ступања у посед те непокретности.

Примера ради, ако је за зграду у изградњи у складу са чланом 10. став 3. Закона настала пореска обавеза и ако је у оквиру те зграде стан у изградњи површине 150m^2 за који је инвеститор закључио уговор о продаји по систему „кључ у руке“, према коме је предмет преноса стан изграђен у потпуности према пројектној документацији, па је инвеститор као продавац дужан да о свом трошку изведе све (на дан закључења уговора неизведене) радове на изградњи тог стана као своје ствари, укључујући и све завршне занатске радове и преда купцу као „потпуно изграђени” стан по систему „кључ у руке”, пореска обавеза за тај стан инвеститору – продавцу престаје, а купцу стана настаје даном примопредаје, односно даном ступања купца у посед стана (а не даном закључења уговора).

▪ Кад пореска обавеза настане за зграду у изградњи, у складу са одредбом члана 10. став 3. Закона, што подразумева и за посебне делове те зграде (стан, гаражу, пословни простор) – па и кад је сваки посебни део површине мање од 500m^2 , након чега инвеститор отуђи неки посебни део зграде који није будућа ствар у смислу предмета уговора, већ ствар коју стицалац стиче у постојећем – „виђеном” стању, тако да ће на њему као својој ствари о свом трошку извести радове на привођењу намени, инвеститору престаје пореска обавеза даном закључења уговора по основу којег отуђује тај посебни део. Тим даном настаје пореска обавеза стицаоцу тог посебног дела зграде.

▪ Кад пореска обавеза у складу са одредбом члана 10. став 3. Закона инвеститору настане за зграду у изградњи која је површине преко 500m^2 што подразумева и за посебне делове те зграде (стан, гаражу, пословни простор) – па и кад је сваки посебни део површине

мање од 500m², након чега инвеститор отуђи одређени број посебних делова те зграде, инвеститор је обвезник пореза на имовину за део зграде који није отуђио. За посебни део зграде за који је закључио уговор којим тај део отуђује, а којим се обавезао да о свом трошку изведе само уговором побројане (али не све потребне) радове на изградњи (нпр. да заврши изградњу конструктивног склопа, да угради спољну столарију и улазна врата,... а да ће стицалац о свом трошку као на својој ствари извести радове кречења, постављања подних и зидних облога, постављање санитарije у купатилу...) настанак пореске обавезе опредељује се сходно предмету уговора тј. да ли је и до када је тај посебни део зграде будућа ствар за коју пореска обавеза настаје примопредајом односно ступањем у посед (а које радове је продавац дужан да изврши купцу као услугу на посебном делу зграде као купчевој ствари). То је у сваком конкретном случају фактичко питање.

10. Да ли акционарско друштво које је разврстано као мало или микро правно лице има право да приликом утврђивања пореза самоопорезивањем као пореску основицу користи фер вредност?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00431/2015-04 од 04.4.2019. год.)

Према одредби члана 7. 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, 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 даје он саставни део стандарда, односно тумачења.

Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) је рачуноводствени стандард финансијског извештавања за мала и

средња правна лица (International Financial Reporting Standard for Small and Mediumsized entities – IFRS for SMEs), одобрен од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB), чији је превод утврдило и објавило Министарство (члан 2. тачка 5) 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).

Према одредби члана 22. ЗОР, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима, микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, примењују подзаконски акт који доноси министар надлежан за послове финансија, а 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. У случају из става 2. овог члана, микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, дужна су да примењују МСФИ за МСП у континуитету.

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 само фер вредност непокретности исказана у пословним књигама обвезника који води пословне књиге у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама чини основицу пореза на имовину и да мала и микро правна лица немају законску могућност да примењују МСФИ, нема законског основа да основицу пореза на имовину за коју је порески обвезник мало или микро правно лице чини фер вредност непокретности исказана у пословним књигама тог правног лица.

11. Да ли привредном друштву, које је према прописима којима се уређује рачуноводство разврстано у микро правно лице, основицу пореза па имовину може чинити фер вредност непокретности, у случају кад се бави само једном делатношћу и има само један извор прихода, а имајући у виду износ пореске обавезе у односу на износ укупних пословних прихода конкретног обвезника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00200/2019-04 од 04.4.2019. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС, бр. 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, 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 даје он саставни део стандарда, односно тумачења.

Према одредби члана 22. ЗОР, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима, микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, примењују подзаконски акт који доноси министар надлежан за послове финансија, а 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. У случају из става 2. овог члана, микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, дужна су да примењују МСФИ за МСП у континуитету.

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 само фер вредност непокретности исказана у пословним књигама обвезника који води пословне књиге

у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама чини основицу пореза на имовину и да микро правна лица немају законску могућност да примењују МСФИ, нема законског основа да основицу пореза на имовину за коју је порески обвезник микро правно лице чини фер вредност непокретности исказана у пословним књигама тог правног лица, независно од врсте његове делатности и износа пословних прихода које по том основу остварује.

12. Које лице је обвезник пореза на имовину у случају када је порез по том основу утврђиван лицу које је право својине на тој непокретности стекло куповином али стечено право није уписало у катастру, након чега је по смрти продавца непокретности спроведен поступак за расправу заоставштине којом је обухваћена и предметна непокретност, па су његови наследници право својине на тој непокретности стечено по основу решења о наслеђивању уписали у катастру на своје име, због чега је купац непокретности покренуо судски поступак против наследника који није правоснажно завршен?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00231/2019-04 од 02.4.2019. год.)

Према одредби члана 4. 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. тог закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а тог закона.

Одредбом члана 10. став 1. Закона прописано је да обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права на које се порез на имовину плаћа у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а овог закона, даном успостављања државине кад се порез плаћа на државину, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према члану 10. став 7. тачка 1) и 3) Закона, за сврху опорезивања порезом на имовину, даном стицања права сматра се:

- кад је основ стицања правни посао – дан закључења правног посла, осим:

- (1) кад се право стиче на непокретности као будућој ствари, даном стицања права сматра се дан примопредаје, односно дан ступања у посед те непокретности;

- (2) кад је основ стицања уговор о доживотном издржавању, даном стицања права сматра се дан смрти примаоца издржавања, осим кад је доживотно издржавање уговорено, и то:

- у корист више лица, тако да се својина преноси на даваоца издржавања даном смрти последњег примаоца издржавања, односно уговором одређеног примаоца издржавања, даном стицања права сматра се дан смрти лица којим се врши пренос права својине на даваоца издржавања;

- у корист трећег лица тако да својина прелази на даваоца издржавања даном смрти лица са којим је давалац издржавања закључио уговор (у даљем тексту: сауговорач), даном стицања права сматра се дан смрти сауговорача;

- (3) кад је основ стицања уговор о статусној промени – дан регистрације статусне промене, у складу са законом којим се уређује регистрација;

- кад је основ стицања правоснажни акт којим су оглашени наследници заоставштине – дан смрти оставиоца.

На настанак пореске обавезе за објекат није од утицаја врста дозволе за изградњу објекта (трајни објекти, привремени објекти

и сл.), односно да ли је извршен упис објекта и права на њему у одговарајућем катастру, односно врста тог уписа (члан 10. став 9. Закона).

Према одредбама члана 4. ст. 1. и 2. Закона о промету непокретности („Службени гласник РС“, бр. 42/98 и 111/09), који је био у примени до 30.08.2014. године, уговор о промету непокретности закључује се у писаној форми, а потписи уговарача оверавају се од стране суда. Уговори који нису закључени на начин из става 1. овог члана, не производе правно дејство.

Према одредбама члана 4. ст. 1. и 3. Закона о промету непокретности („Службени гласник РС“, бр. 93/14), који је био у примени од 1.09.2014. године до 5.11.2014. године, уговор о промету непокретности закључује се у облику јавнобележничког записа. Уговори који нису закључени на начин из ст. 1. и 2. овог члана, не производе правно дејство.

Одредбама члана 4. ст. 1, 2. и 4. Закона о промету непокретности („Службени гласник РС“, бр. 93/14 и 121/14), који је био у примени од 6.11.2014. године до 22.1.2015. године, уговор о промету непокретности закључује се у облику јавнобележничког записа или у писменом облику. Уговор о промету непокретности закључен у писменом облику оверава јавни бележник, у складу са законом којим се уређује оверавање нејавне исправе (солемнизација). Уговори који нису закључени на начин из ст. 1. до 3. овог члана, не производе правно дејство.

Према одредбама члана 4. ст. 1. и 4. Закона о промету непокретности („Службени гласник РС“, број 93/14, 121/14 и 6/15), који је у примени од 23.01.2015. године, уговор о промету непокретности закључује се у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе. Уговор који није закључен на начин из ст. 1. до 3. овог члана, не производи правно дејство.

Према одредби члана 10а став 1. Закона, обавеза по основу пореза на имовину престаје најранијим од следећих дана:

1) даном којим пореском обвезнику престаје право, државина или коришћење из члана 2. став 1. овог закона на непокретности, на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона;

2) даном престанка постојања непокретности;

3) даном почетка примене закона у складу са којим је право, државина или коришћење из члана 2. став 1. овог закона на које се порез на имовину плаћао престало бити предмет опорезивања;

4) даном којим друго лице стекне право, државину или коришћење на које се порез плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона.

Даном престанка пореске обавезе на делу земљишта из члана 2. став 1. тач. 1) и 3) овог закона, престаје пореска обавеза на преосталом делу земљишта које је површине до десет ари (члан 10а став 2. Закона).

Према томе, лицу које је уговором, у складу са прописима којима се уређује промет непокретности, стекло право својине на непокретности па му је даном закључења тог уговора настала пореска обавеза по основу пореза на имовину, пореска обавеза по том основу није престала из разлога што то право није уписало у катастру и што су накнадно, правоснажним решењем о наслеђивању продавца конкретне непокретности (као оставиоца), друга физичка лица оглашена наследницима те непокретности и уписала наслеђено право у катастру, због чега се води судски спор између лица које је право својине стекло куповином и лица која су право својине стекла правоснажним решењем о наслеђивању.

Даном правоснажности решења о наслеђивању, лица која су наследила предметну непокретност постала су обвезници пореза на имовину за наслеђену непокретност.

Имајући у виду да и купац и наследници исте непокретности право својине на њој изводе од истог лица (продавца, односно оставиоца), суд је (а не Министарство финансија) надлежан да утврди које лице има јачи основ стицања права својине (купац или

наследници непокретности) и коме од тих лица се утврђује, а коме престаје то право. Лицу коме престане право својине по основу правоснажне одлуке суда престаје и обавеза по основу пореза на имовину, при чему има право на повраћај више плаћеног пореза у складу са законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

13. Настанак обавезе по основу пореза на имовину за зграде у изградњи, без грађевинске дозволе, односно за које је протекао прописани период од правоснажности грађевинске дозволе, на којима су изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом

(Објашњење Министарства финансија, бр. 413-00-00020/2019-04 од 12.3.2019. год.)

1. Увод

Према одредби члана 2. 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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

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

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 2. тачка 2) Закона, непокретностима се, у смислу става 1. овог члана, сматрају стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

2. Законска уређеност настанка пореске обавезе до 31. децембра 2018. године

Према одредби члана 10. Закона, која се примењивала од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2018. године, обавеза по основу пореза на имовину настајала је најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према томе, до 31. децембра 2018. године пореска обавеза настајала је најранијим од побројаних дана. То значи да до 31. децембра 2018. године није настала пореска обавеза за зграде за које до тог дана нису оспособљене за коришћење и чије коришћење није отпочело и за које није издата употребна дозвола и није омогућено њихово коришћење на други начин (сви наведени услови).

3. Законска уређеност настанка пореске обавезе од 1. јануара 2019. године

Према одредби члана 10. став 1. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права на које се порез на имовину плаћа у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а Закона, даном успостављања државине кад се порез плаћа на државину, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према члану 10. став 3. Закона, пореска обавеза за зграду у изградњи површине преко 500 m² (осим зграде која се сматра економским објектом, односно зграде за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство надлежно за послове грађевинарства, односно надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња), односно за посебни део зграде који представља техничку и функционалну целину површине преко 500 m² који се дограђује или надграђује, која није оспособљена за коришћење и не користи се (у даљем тексту: зграда), на чијој изградњи, доградњи или надградњи (у даљем тексту: изградња) су изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом (темељ, стубови са гредама или зидови, таваница, са или без крова, са или без завршене фасаде, са или без постављене спољне столарије и изведених подопологачких радова), настаје почев од 1. јануара наредне године у односу на годину:

1) у којој је истекло пет година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе или одобрења за изградњу те зграде (у даљем тексту: грађевинска дозвола), односно седам година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе за ту зграду, ако је решењем надлежног органа одобрено да грађевинска дозвола остаје на правној снази још две године по истицању пет година од дана њене правоснажности;

2) завршетка изградње конструктивног склопа, ако грађевинска дозвола није издата.

За зграде из става 3. овог члана за које је до 31. децембра 2018. године протекао дужи период од периода који опредељује настанак пореске обавезе у складу са том одредбом, пореска обавеза настаје 1. јануара 2019. године (члан 10. став 4. Закона).

На настанак пореске обавезе у складу са ст. 3. и 4. овог члана није од утицаја да ли је за зграду, односно посебни део зграде, мењано решење о грађевинској дозволи услед промене инвеститора или промена у току грађења, односно да ли је приликом извођења радова одступљено од издате грађевинске дозволе (члан 10. став 5. Закона).

Изузетно од ст. 3. до 5. овог члана, за зграде за које је издато решење о посебној грађевинској дозволи за извођење припремних радова, рок из става 3. тачка 1) овог члана почиње да тече од дана правоснажности грађевинске дозволе за изградњу, а ако је та дозвола издата за две одвојене фазе изградње – од дана правоснажности грађевинске дозволе за другу фазу изградње (члан 10. став 6. Закона).

На настанак пореске обавезе за објекат није од утицаја врста дозволе за изградњу објекта (трајни објекти, привремени објекти и сл.), односно да ли је извршен упис објекта и права на њему у одговарајућем катастру, односно врста тог уписа (члан 10. став 9. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 22) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС”, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14 и 83/18, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), објекат јесте грађевина спојена са тлом, изведена од сврсисходно повезаних грађевинских производа, односно грађевинских радова, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде и инжењерски објекти и сл.), који може бити подземни или надземни.

Према одредби члана 2. став 1. тачка 23) Закона о планирању и изградњи, зграда јесте објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и објекти који имају кров, али немају (све) зидове (нпр. надстрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл.).

Одредбом члана 2. став 1. тачка 24а) Закона о планирању и изградњи прописано је да економски објекти јесу објекти за гајење животиња (стаје за гајење коња, штале за гајење говеда, објекти за гајење живине, коза, оваца и свиња, као и објекти за гајење голубова, кунића, украсне живине и птица); пратећи објекти за гајење домаћих животиња (испусти за стоку, бетонске писте за одлагање чврстог стајњака, објекти за складиштење осоке); објекти за складиштење сточне хране (сеници, магацини за складиштење концентроване сточне хране, бетонирани сили јаме и сили тренчеви), објекти за складиштење пољопривредних производа (амбари, кошеви), рибњаци, кречане, ћумуране и други слични објекти на пољопривредном газдинству (објекти за машине и возила, пушнице, сушионице и сл.).

Доградња јесте извођење грађевинских и других радова којима се изграђује нови простор ван постојећег габарита објекта, као и надзиђивање објекта, и са њим чини грађевинску, функционалну или техничку целину (члан 2. став 1. тачка 33) Закона о планирању и изградњи).

4. Зграде за које се настанак пореске обавезе одређује у складу са чланом 10. став 3. Закона

Применом одредбе члана 10. став 3. Закона, пореска обавеза настаје за зграде у изградњи, као и за посебне делове зграда који

представљају техничку и функционалну целину који се дограђују или надграђују (у даљем тексту: зграда), **ако су испуњени сви следећи услови:**

- да је површина зграде преко 500 m²;
- да та зграда није економски објекат у складу са законом којим се уређују планирање и изградња;

- да за изградњу те зграде грађевинску дозволу не издаје министарство надлежно за послове грађевинарства, односно надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао, у складу са законом којим се уређују планирање и изградњи (што подразумева врсту зграда за које грађевинску дозволу издају ти органи а не зграду ма које врсте за коју је применом прописа који су престали да важе један од тих органа конкретном лицу у конкретном случају издао грађевинску дозволу);

- да није оспособљена за коришћење и не користи се;

- да су на изградњи, доградњи или надградњи (у даљем тексту: изградња) те зграде изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом: темељ, стубови са гредама или зидови, таваница, са или без крова, са или без завршене фасаде, са или без постављене спољне столарије и изведених подопологачких радова;

- да је протекао прописани период од дана правоснажности прве грађевинске дозволе за ту зграду, односно прописани период од дана изградње њеног конструктивног склопа – ако грађевинска дозвола није издата.

Површина преко 500 m², у смислу наведене одредбе, подразумева збир површина свих надземних и подземних етажа зграде чији конструктивни склоп је изграђен, сходно спољним мерама ободних зидова, а не корисну површину која је елемент за утврђивање основице пореза на имовину. У ту површину (преко 500 m²) не урачунава се површина зграде која треба да се изгради у складу са грађевинском дозволом у делу у коме нису изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом (на пример,

ако зграда треба да садржи две подземне и две надземне етажe, при чему је конструктивни склоп подземних етажa изграђен а изградња надземних етажa није започета, у површину се урачунава површина подземних етажa).

Кад су у питању зграде које се дограђују или надграђују, у површину од 500 m² не укључује се површина постојеће зграде за коју је пореска обавеза настала, већ површина новог простора који се дограђује или надграђује поред те зграде, односно над том зградом.

Примера ради, површина постојеће зграде за коју је пореска обавеза настала је 300 m². У поступку њене надградње изграђен је конструктивни склоп површине 250 m². Ако за део који се надграђује није настала пореска обавеза у складу са чланом 10. став 1. Закона (није оспособљен за коришћење, није отпочело његово коришћење...), пореска обавеза за тај посебни део није настала ни применом става 3. тог члана, јер је његова површина мања од 500 m² (износи 250 m², а не 550 m²).

▪ **Пореска обавеза настаје** почев од 1. јануара наредне године у односу на годину:

1) у којој је истекло пет година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе или одобрења за изградњу те зграде (у даљем тексту: грађевинска дозвола), односно седам година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе за ту зграду, ако је решењем надлежног органа одобрено да грађевинска дозвола остаје на правној снази још две године по истицању пет година од дана њене правоснажности;

2) завршетка изградње конструктивног склопа, ако грађевинска дозвола није издата.

За зграде за које је издато решење о посебној грађевинској дозволи за извођење припремних радова, рок од пет, односно седам година почиње да тече од дана правоснажности грађевинске

дозволе за изградњу, а ако је та дозвола издата за две одвојене фазе изградње – од дана правоснажности грађевинске дозволе за другу фазу изградње.

Наредном годином сматра се наредна календарска година, имајући у виду да се порез на имовину утврђује за календарску годину.

На пример, за зграду која је према пројектној документацији површине преко 500 m² на чијој изградњи су изведени груби грађевински радови са завршеним конструктивним склопом који је површине мање од 500 m², при чему се изградња врши без издате грађевинске дозволе или одобрења за изградњу, пореска обавеза не настаје у смислу члана 10. став 3. Закона. Међутим, ако је изграђени конструктивни склоп у 2018-ој години површине мање од 500 m², при чему се та изградња настави и у 2019-ој години и изгради површина конструктивног склопа преко 500 m², без издате грађевинске дозволе или одобрења за изградњу, пореска обавеза настаје 1. јануара 2020. године (под претпоставком да претходно није настала у складу са чланом 10. став 1. Закона тј. да се зграда не оспособи за коришћење, или не почне са њеним коришћењем...).

И у случају измене решења о грађевинској дозволи услед промене инвеститора или промена у току грађења, настанак пореске обавезе опредељује протек прописаног рока у односу на дан правоснажности прве грађевинске дозволе за изградњу те зграде.

▪ За зграде у изградњи за које је до 31. децембра 2018. године протекао дужи период од периода који опредељује настанак пореске обавезе у складу са чланом 10. став 3. Закона, пореска обавеза настаје 1. јануара 2019. године (под претпоставком да претходно није настала у складу са чланом 10. став 1. Закона). То значи да за наведене зграде пореска обавеза не настаје ретроактивно, већ 1.

јануара 2019. године. Стога се за ту зграду порез утврђује почев за 2019-у годину.

Примера ради, правно лице је без грађевинске дозволе започело изградњу пословне зграде (намењене за обављање административних послова) површине 650 m² и на изградњи су изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом у 2013-ој години. Даља изградња није настављена, објект није оспособљен за коришћење, не користи се и за њега није издата употребна дозвола. Пореска обавеза не настаје почев од 1. јануара 2014. године, већ од 1. јануара 2019. године.

- Издавање грађевинске дозволе након изградње конструктивног склопа зграде извршене без грађевинске дозволе или одобрења за изградњу не доводи до „одлагања“ настанка пореске обавезе за пет, односно седам година од дана правоснажности те дозволе. За те зграде пореска обавеза настаје почев од 1. јануара наредне године у односу на годину завршетка изградње конструктивног склопа (под претпоставком да претходно није настала у складу са чланом 10. став 1. Закона).

Примера ради, ако је зграда (за коју пореска обавеза није настала у складу са чланом 10. став 1. Закона тј. која није оспособљена за коришћење, није отпочело њено коришћење...) грађена без грађевинске дозволе и њен конструктивни склоп површине преко 500 m² изграђен у јануару 2018. године, а у децембру те године издата грађевинска дозвола за конкретну зграду, пореска обавеза настаје 1. јануара 2019. године (а не 1. јануара 2024. године).

- Покретање поступка озакоњења зграде чији је конструктивни склоп изграђен без грађевинске дозволе или одобрења за изградњу не доводи до „одлагања“ настанка пореске обавезе. Такође, наступање правоснажности решења о озакоњењу није од утицаја на настанак пореске обавезе, независно од тога што се даном правоснажности

тог решења стичу услови за упис права својине у јавној књизи о евиденцији непокретности и правима на њима.

▪ На настанак пореске обавезе у складу са чланом 10. став 3. Закона није од утицаја број инвеститора зграде, односно сувласника конструктивног склопа зграде у изградњи, као ни чињеница да ли је оно конституисано у току или након завршетка његове изградње.

Примера ради, ако је након изградње конструктивног склопа зграде површине преко 600 m² коју је вршило једно лице конституисано сувласништво у корист три лица, свако у по 1/3 идеалног дела, то сувласништво није од утицаја на одређивање дана настанка пореске обавезе, с обзиром да се настанак пореске обавезе одређује, између осталог, у односу на површину зграде, а не на површину припадајућег идеалног дела сваког сувласника.

▪ Применом одредбе члана 10. став 3. Закона, на пример, не одређује се настанак пореске обавезе за:

- земљиште;

- објекте који нису зграде (нпр. за путеве, пруге, ограде, нафтоводе, гасоводе, жичаре, водоводну и канализациону инфраструктуру...);

- зграде чије је коришћење отпочело, зграде које су оспособљене за коришћење, зграде за које је издата употребна дозвола, односно зграде чије је коришћење омогућено на други начин – јер је за те зграде пореска обавеза настала најранијим од тих дана (дана почетка коришћења, оспособљавања, издавања употребне дозволе);

- зграде које се граде у складу са издатом грађевинском дозволом, односно одобрењем за изградњу, за које није истекао рок за изградњу од пет, односно седам година рачунајући од дана правоснажности прве грађевинске дозволе за изградњу, односно другу фазу изградње;

- зграде које су економски објекти у складу са законом којим се уређују планирање и изградња (на пример, за објекте за гајење животиња, објекте за складиштење сточне хране и пољопривредних производа...)

- зграде за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство надлежно за послове грађевинарства, односно надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња (на пример, зграде за службене потребе дипломатско-конзуларних представништава страних држава, односно канцеларија међународних организација у Републици Србији, уколико је то прописано билатералним споразумом; завода за извршење кривичних санкција, објеката здравствене заштите смештајних капацитета преко 500 лежаја...),

- зграде површине до 500 m²,

- зграде на чијој изградњи нису изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом...

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Висина личне зараде предузетника у систему ПДВ који обавља производну делатност, води пословне књиге по систему двојног књиговодства и определио се за исплату личне зараде, у случају када у поступку контроле од стране пореског органа по основу мањка производа односно робе није признат расход у пореском билансу за одређени порески период што је за последицу имало увећање опорезиве добити по основу самосталне делатности за тај период

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-625/2018-04 од 05.4.2019. год.)

Како наводите, предузетник у систему ПДВ обавља производну делатност, води пословне књиге по систему двојног књиговодства и определио се за исплату личне зараде предузетника. Наводите да је записником о контроли Пореске управе утврђен мањак готових производа за 2016. годину, у износу преко 3 милиона динара, који је окарактерисан као продаја готових производа на „црно”. Даље, наводите да је с тим у вези обрачунат порез на додату вредност, да је исправљен порески биланс ПБ-2 и увећана основица за порез на приходе од самосталне делатности за износ мањка и обрачунат порез на доходак грађана на приходе од обављања самосталне делатности по стопи од 10%, као и да је тај приход урачунат у основицу за годишњи порез на доходак грађана.

Одредбом члана 13. став 3. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14

– др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се зарадом, у смислу овог закона, сматра и исплаћена лична зарада предузетника утврђена у складу са овим законом.

Опорезиви приход од самосталне делатности је опорезива добит, а за предузетника паушалца то је паушално утврђен приход, ако овим законом није друкчије одређено, сагласно члану 33. став 1. Закона.

Опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха, сачињеном у складу са прописима којима се уређује рачуноводство за обвезника који је дужан да води двојно књиговодство, односно у складу са прописом из члана 49. тог закона за обвезника који води просто књиговодство, на начин утврђен овим законом (члан 33. став 2. Закона).

Одредбом члана 33а став 1. Закона прописано је да предузетник и предузетник пољопривредник може да се определи за исплату личне зараде. Личном зарадом сматра се новчани износ који предузетник исплати и евидентира у пословним књигама као своје месечно лично примање увећан за припадајуће обавезе из зараде (члан 33а став 2. Закона).

Обвезнику који плаћа порез на стварни приход од самосталне делатности у расходе у пореском билансу признаје се исплаћена лична зарада (члан 37а тачка 1) Закона).

Сагласно одредби члана 22. став 1. тачка 1) 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, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон о доприносима), основица доприноса за предузетнике који у складу са законом који уређује порез на доходак грађана порез плаћају на стварни приход је и месечни износ личне зараде у смислу закона који уређује порез на доходак грађана.

Ако предузетник исплаћује личну зараду основица доприноса утврђује се у складу са чланом 13. ст. 2. и 3. овог закона (члан 22. став 2. Закон о доприносима).

Имајући у виду наведено, како се сагласно Закону личном зарадом сматра новчани износ који предузетник исплати и евидентира у пословним књигама као своје месечно лично примање увећан за припадајуће обавезе из зараде, тај износ као месечно лично примање предузетника опорезује се порезом на доходак грађана на зараду и плаћају се припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање. За предузетника који се определио за исплату личне зараде основицу доприноса представља износ личне зараде коју исплати и евидентира у пословним књигама као своје месечно лично примање (увећан за припадајући порез и доприносе из зараде, као бруто износ), а за потребе утврђивања пореске основице наведени износ личне зараде умањује се за непорезиви месечни износ зараде.

Дакле, за предузетника који се определио за исплату личне зараде коју је у пореском периоду исплатио и евидентирао у пословним књигама као своје месечно лично примање по основу кога је платио порез и доприносе на начин како је прописано Законом и Законом о доприносима, околност да у поступку контроле од стране пореског органа, по основу мањка производа односно робе није признат расход у пореском билансу за одређени порески период (у предметном случају, календарска година) што је за последицу имало увећање опорезиве добити по основу самосталне делатности за тај период, није од утицаја на висину личне зараде предузетника опредељене као његово месечно лично примање и као основице пореза и доприноса сагласно наведеним законима.

2. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу рада у случају када предузетник са 30% радног времена ради као предавач у одређеном правном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-252/2019-04 од 05.4.2019. год.)

Сагласно одредбама члана 1. став 1. и члана 2. 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 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон), порез на доходак грађана плаћају, у складу са одредбама овог закона, физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети овим законом.

Предмет опорезивања порезом на доходак грађана је, поред осталог, приход који физичко лице оствари по основу зараде, приход од самосталне делатности, као и други приход (нпр. уговорене накнаде).

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 (члан 13. став 1. Закона). Порез на зараду плаћа се по стопи од 10%.

Приходом од самосталне делатности сматра се приход остварен од привредних делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу (члан 31. став 1. Закона). Порез на приход од самосталне делатности плаћа се по стопи од 10%.

Осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито, поред осталог, приходи по основу уговора о делу, приходи по основу допунског рада, приходи по основу трговинског заступања, примања чланова органа управе правног лица, као и други приходи из члана 85. Закона. Порез на други приход плаћа се по стопи од 20%.

По основу прихода који потичу од рада плаћају се доприноси за обавезно социјално осигурање, и то допринос за пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености.

Лице може да буде осигурано на обавезно социјално осигурање као:

- 1) осигураник запослени,
- 2) осигураник самосталних делатности и
- 3) осигураник пољопривредник.

Ако лице истовремено испуњава услове за осигурање по више основа, основ осигурања одређује се на тај начин што постојање основа осигурања по претходној тачки искључује основ осигурања из наредне тачке.

У случају када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), по свим тим основима обрачунава се и плаћа допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање, до износа највише годишње основице доприноса, сагласно члану 12. став 1. 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, 12/15, 113/17 и 95/18).

То значи да на приходе које физичко лице остварује по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање

обрачунава се и плаћа по свим тим основима, док се допринос за здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености плаћа само по једном основу, тј. оном који је приоритетан основ осигурања.

Дакле, у конкретном случају када физичко лице – предузетник као обвезник плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање по основу самосталне делатности, остварује и приходе од радног ангажовања (који није радни однос) по другим основима (нпр. уговор о делу и др.), на приход, остварен по основу тог радног ангажовања обрачунава се и плаћа допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање.

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Порез на регистровано оружје за које се наводи да је украдено са припадајућим оружним листом чија је важност истекла 1996. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00023/2019-04 од 22.4.2019. год.)

Одредбом члана 21. тачка 3) Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Службени гласник РС”, бр. 26/01 ... 104/18 – др. пропис, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на регистровано оружје плаћа за сваку календарску годину, на регистровано оружје за личну безбедност за које је издат оружни лист за држање оружја, односно колекционарска дозвола, односно дозвола за ношење оружја, осим на гасне спрејеве и на уређаје за изазивање електрошокова (електрошокере или парализаторе).

Обавеза плаћања пореза на регистровано оружје настаје даном издавања оружног листа, односно колекционарске дозволе, односно дозволе за ношење оружја.

Према одредби члана 23. став 1. Закона, обвезник пореза на регистровано оружје је лице на које гласи оружни лист, односно колекционарска дозвола, односно дозвола за ношење оружја.

Порез на регистровано оружје утврђује решењем надлежни порески орган, на основу података које му за оружје из члана 21. овог закона доставља републички орган управе задужен за унутрашње послове који је издао исправу о регистравању оружја (члан 26. став 1. Закона).

Према одредби става 2. тог члана, републички орган управе задужен за унутрашње послове дужан је да податке из става 1. овог члана достави надлежном пореском органу у року од 15 дана од дана:

- 1) издавања оружног листа, односно колекционарске дозволе, односно дозволе за ношење оружја;
- 2) правоснажности решења о одузимању оружног листа, односно колекционарске дозволе, односно дозволе за ношење оружја;
- 3) истицања важности оружног листа, односно колекционарске дозволе, односно дозволе за ношење оружја, која није продужена;
- 4) пријаве онеспособљавања оружја;
- 5) преноса права својине на регистрованом оружју;
- 6) преузимања оружја од стране тог органа након смрти власника;
- 7) наступања других чињеница, у складу са законом којим се уређују оружје и муниција, које доводе до настанка или престанка пореске обавезе у складу са овим законом.

Према томе, обавеза плаћања пореза на регистровано оружје настаје даном издавања оружног листа, односно колекционарске дозволе, односно дозволе за ношење оружја, а порески обвезник је лице на које та исправа гласи. Имајући у виду да порески орган порез на регистровано оружје утврђује на основу података које му за оружје доставља републички орган управе задужен за унутрашње послове који је издао исправу о регистровању оружја, као и да наводите да је Ваше регистровано оружје украдено са припадајућим оружним листом и да је важност тог оружног листа истекла 1996. године, Ваше писмо смо проследили Министарству унутрашњих послова са молбом да изврши проверу навода у писму и да, ако Вам је престала важност оружног листа за конкретно оружје, о томе обавести надлежни порески орган.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Одговорност предузетника као физичког лица за пореске обавезе настале у време док је обављао делатност као предузетник

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-21/2019-04 од 05.4.2019. год.)

Одредбама члана 73. ст. 1–4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, на образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

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

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

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања до 12 месеци.

Одредбом члана 83. ст. 1. и 2. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПД) је прописано да је предузетник пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији.

Физичко лице уписано у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом, сматра се предузетником у смислу овог закона ако је тим прописом то одређено.

Одредбама члана 85. ЗПД прописано је да предузетник за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином и у ту имовину улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности.

Одговорност за обавезе из става 1. овог члана не престаје брисањем предузетника из регистра.

Сагласно наведеном, порески обвезник који је престао да обавља делатност као предузетник, а чије су пореске обавезе настале у време док је обављао делатност као предузетник, третира се као физичко лице, имајући у виду да предузетник као физичко лице одговара целокупном својом имовином за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности.

С тим у вези, указујемо да одговорност предузетника као физичког лица за пореске обавезе настале у време док је обављао делатност као предузетник не престају његовим брисањем из регистра.

Према томе, физичко лице које као порески обвезник одговара за пореске обавезе настале у време док је обављао делатност као предузетник, надлежној организационој јединици Пореске управе подноси захтев за одлагање плаћања дугованог пореза као физичко

лице, у којем треба да наведе и ПИБ предузетника на које се пореске обавезе које се одлажу односе.

2. Добијање брисовне дозволе за непокретности које у поступку одлагања плаћања дугованог пореза нису обухваћене споразумом, односно решењем о одлагању плаћања дугованог пореза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-248/2019-04 од 01.4.2019. год.)

Одредбама члана 72. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, одмах по доспелости пореза и споредних пореских давања, уписати заложно право у регистре заложних права из члана 87. став 5. ЗПППА.

Одредбама члана 73. ст. 1–4. ЗПППА прописано је да Пореска управа може, на образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

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

1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта

пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања до 12 месеци.

Одредбама члана 74. ст. 1–5. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

- 1) хипотека на непокретности пореског обвезника;
- 2) залога на покретним стварима пореског обвезника;
- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине;

5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;

6) меница авалирана од стране пословне банке.

Ако се дуговани порез обезбеђује средствима из става 2. тач. 1), 2) и 4) овог члана, средства обезбеђења не могу бити мања од 120% висине дугованог пореза чија се наплата обезбеђује.

У поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, Пореска управа одлучује из којих од предложених, односно од других, пореском обвезнику доступних средстава обезбеђења, из става 2. овог члана, ће се најефикасније наплатити дуговани порез и о томе обавештава пореског обвезника.

Доказ да је обезбедио средства обезбеђења из става 4. овог члана порески обвезник доставља Пореској управи као услов за

потписивање споразума, односно доношење решења из члана 73. став 6. ЗПППА.

Одредбом члана 79. став 1. тачка 2) ЗПППА прописано је, између осталог, да се поступак принудне наплате прекида ако Пореска управа одобри одлагање плаћања пореза из члана 73, односно члана 74б ЗПППА.

Прекид из ст. 1. и 2. овог члана не утиче на заложно право, ни на увећање пореског дуга (члан 79. став 4. ЗПППА).

Одредбама члана 85а ст. 1–3. ЗПППА прописано је да ради обезбеђења наплате пореза који је доспео за наплату, Пореска управа може решењем установити претходну меру обезбеђења наплате пореза, и то: забрану располагања новчаним средствима, забрану располагања, отуђења и оптерећења покретних ствари, забрану располагања, отуђења и оптерећења непокретности или стварних права на непокретности уписаних у јавну књигу, као и забрану извршења од стране трећих лица.

Решење о установљавању претходне мере обезбеђења наплате пореза истовремено се доставља пореском обвезнику и надлежним регистрима, чиме постаје извршно.

Претходна мера обезбеђења наплате пореза траје до доношења решења о принудној наплати из новчаних средства пореског обвезника и уписа у регистар блокираних рачуна који води надлежна организација, уписа заложног права у регистар покретних ствари, односно регистар непокретности, односно до наплате пореза у целости.

Одредбама члана 86. ЗПППА прописано је да се ради обезбеђења пореског потраживања у принудној наплати пореза на стварима, односно имовинским правима пореског обвезника, установљава законско заложно право у корист пореског повериоца.

Порески поверилац је, у смислу овог закона, Република, односно јединица локалне самоуправе – за изворне јавне приходе које утврђује, наплаћује и контролише у јавноправном односу.

Залога траје до намирења пореског дуга или поништења пореског решења.

Одредбом члана 91. Закона став 1. ЗПППА прописано је да Пореска управа, у року од два дана од дана намирења пореске обавезе, подноси захтев за брисање залогe, односно хипотеке и обавештава банку и дужника пореског обвезника о престанку важења решења из члана 87. став 1. тач. 3)–5) и став 3. ЗПППА.

Сагласно наведеним одредбама ЗПППА, порески обвезник може да поднесе образложени захтев Пореској управи за одлагање плаћања дугованог пореза на рате, а Пореска управа поступајући по том захтеву може одложити плаћање дугованог пореза у целости или делимично, најдуже до 60 месеци, ако порески обвезник испуни прописане услове, као и установљавање средства обезбеђења из ког ће Пореска управа најефикасније наплатити дуговани порез, у конкретном случају установљавања хипотеке на непокретностима.

Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује испуњеност прописаних услова и чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке у вези са правом пореског обвезника на одлагање плаћања дугованог пореза.

С тим у вези, указујемо да, ако у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза, Пореска управа споразумом, односно решењем о одлагању плаћања дугованог пореза није обухватила и непокретност која је од стране пореског обвезника понуђена као средство обезбеђења наплате дугованог пореза који се одлаже и ако на тој непокретности није установљена хипотека пре принудне наплате пореза у складу са чланом 72. ЗПППА, односно на истој није установљена хипотека као средство обезбеђење пореског потраживања у поступку принудне наплате пореза, као ни хипотека на основу решења о претходној мери обезбеђења наплате пореза, порески обвезник може након закључења споразума, односно доношења решења о одлагању плаћања дугованог пореза, захтевати од пореског органа брисовну дозволу за предметну непокретност.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Доприноси за пензијско и инвалидско осигурање за оснивача привредног друштва – физичко лице које је корисник пензије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-136/2017-04 од 04.4.2019. год.)

Према наводима из вашег захтева и приложене документације, физичко лице власник је са 50% удела у привредном друштву чији је оснивач и било је у радном односу у том (сопственом) привредном друштву (предузећу) до краја 2001. године, када је остварило право на пензију. У току 2000. године то лице је разрешено дужности директора (за кога је именован други сувласник) али је остало као лице овлашћено за заступање тог привредног друштва (предузећа) са неограниченим овлашћењима у унутрашњем и спољно-трговинском пословању као оснивач предузећа, које овлашћење је било уписано у регистру (тада се водио судски регистар). Поред тога, како наводите, то физичко лице је имало депонован потпис у банци. Дале, указујете да је од 9. маја 2012. године физичко лице које је други сувласник са 50% удела, уписан као једини законски заступник и директор тог привредног друштва.

Сагласно одредби члана 6. тачка 15) 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 и 68/14 – др. закон), која је била на снази закључно са 31. децембром 2015. године, оснивач, односно члан привредног друштва је осигураник – физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар

надлежног суда, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава.

Одредбом члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС”, бр. 34/03, 64/04 – УС, 84/04 – др. закон, 85/05, 101/05 – др. закон, 63/06 – УС, 5/09 и 107/09), која је била на снази закључно са 31. децембром 2010. године, било је прописано да су осигураници самосталних делатности лица која су оснивачи, односно чланови привредних друштава у складу са законом, који у њима раде, без обзира да ли су у радном односу у привредном друштву чији су оснивач, односно члан. Сагласно члану 12. став 2. тог закона, радом, у смислу одредбе члана 12. став 1. тачка 2) наведеног закона, сматра се представљање и заступање привредних друштава од стране њихових оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежног суда, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава.

Законом о изменама и допунама Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“ бр. 112/15) извршене су, поред осталог, измене у делу члана 6. тачка 15) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, на начин да је прецизирано да се под радом, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу „уписа у регистар надлежне организације“, уместо на основу „уписа у регистар надлежног суда“ како је било претходно прописано.

У наведеном смислу извршена је измена и у члану 12. став 2. Закона о пензијском и инвалидском осигурању, у оквиру измена и допуна тог закона које су објављене у „Службеном гласник РС“, бр. 101/10.

Према важећој одредби члана 6. тачка 15) 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, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон

о доприносима), оснивач, односно члан привредног друштва је осигураник – физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар надлежне организације.

Основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва, према одредби члана 23. став 1 . Закона о доприносима, је најмање најнижа месечна основица из члана 37. тог закона.

Доприносе за оснивача, односно члана привредног друштва обрачунава и плаћа привредно чији је члан, сагласно одредби члана 53. Закона о доприносима, која је на снази од 30. маја 2013. године.

Имајући у виду наведено, у случају када је физичко лице – оснивач и члан привредног друштва (у конкретном случају, са 50% удела) са којим није засновало радни однос, уписано у регистар надлежне организације као остали заступник привредног друштва, то физичко лице као лице које у смислу Закона о доприносима ради у привредном друштву чији је оснивач, обвезник је припадајућих доприноса за обавезно социјално осигурање. Околност да је у регистру надлежне организације као законски заступник (директор) привредног друштва уписано друго лице није од значаја за постојање обавезе плаћања доприноса за физичко лице – оснивача привредног друштва (које није засновало радни однос са тим друштвом) који је уписан у том регистру као остали заступник привредног друштва.

Лице које је корисник старосне пензије и истовремено је оснивач и члан привредног друштва (у конкретном случају, са 50% удела) који је у регистар надлежне организације уписан као остали заступник привредног друштва (са којим није накнадно као пензионер засновао радни однос), обвезник је доприноса за пензијско и инвалидско осигурање.

Указујемо да доприносе за оснивача односно члана привредног друштва, почевши од 30. маја 2013. године, обрачунава и плаћа привредно друштво чији је члан, најмање на најнижу месечну основицу до приноса.

2. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање по основу обављања самосталне делатности у случају када је опорезива добит виша од највише годишње основице доприноса

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-69/2018-04 од 03.4.2019. год.)

Према наводима у допису, у периоду од 1. јануара до 30. јуна 2017. године, као лице које обавља самосталну делатност, порез и допринос за обавезно социјално осигурање плаћали сте на паушално утврђени приход. Истичете да сте у периоду од 1. јула до 31. децембра 2017. године као обвезник пореза на приходе од самосталне делатности водили пословне књиге и порез и доприносе плаћали самоопорезивањем на опорезиву добит, као и да сте за тај период поднели пореску пријаву ППДГ-1 С. Указујете да је за период од 1. јула до 31. децембра 2017. године опорезива добит била виша од највише годишње основице доприноса и да су с тим у вези доприноси обрачунати и плаћени на највишу годишњу основицу доприноса за обавезно социјално осигурање.

Одредбом члана 22. став 1. тачка 2) 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, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је основица доприноса за предузетнике који у складу са законом који уређује порез на доходак грађана порез плаћају

на стварни приход опорезива добит ако предузетник не исплаћује личну зараду.

За предузетнике који порез плаћају на паушално утврђени приход основица доприноса је паушално утврђени приход у складу са законом који уређује порез на доходак грађана (члан 22. став 3. Закона о доприносима),

Највишу годишњу основицу доприноса, према члану 43. став 1. Закона о доприносима, чини збир износа 12 месечних основица из члана 42. Закона о доприносима.

Одредбом члана 43. Закона о доприносима за обавезао социјално осигурање („Службени РС“ бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон и 112/15), која је била у примени до 1. јануара 2018. године, било је прописано да највишу годишњу основицу доприноса чини петоструки износ просечне годишње зараде у Републици исплаћене у години за коју се обрачунавају и плаћају доприноси.

Одредбом члана 66 став 1. Закона о доприносима прописано је да обвезник доприноса који је сам платио доприносе, односно коме је у његово име и у његову корист плаћен допринос из основице који прелази износ највише годишње основице за календарску годину има право на повраћај тако више плаћеног износа доприноса. Право на повраћај више плаћеног износа доприноса утврђује се решењем Пореске управе, на захтев обвезника доприноса који се подноси на прописаном обрасцу (члан 66. став 2. Закона о доприносима).

Повраћај више плаћеног доприноса за обавезно социјално осигурање ближе је уређен Правилником о условима, поступку и начину повраћаја више плаћеног доприноса за обавезно социјално осигурање и престанку обавезе плаћања доприноса по основу уговорене накнаде у текућој години („Службени гласник РС”, бр. 100/04, у даљем тексту: Правилник).

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице порез и доприносе по основу обављања самосталне делатности плаћа на

паушално утврђени приход, уколико у току године престану разлози за паушално опорезивање, односно измењени услови искључују право на паушално опорезивање, то лице (за текућу годину, у конкретном случају за период од 1. јула до 31. децембра 2017. године) порез на приходе од самосталне делатности и доприносе по том основу (у предметном случају лице се није определило за исплату личне зараде) плаћа самоопорезивањем на основицу коју чини опорезива добит. Уколико је та опорезива добит виша од највише годишње основице доприноса, тада се доприноси плаћају на највишу годишњу основицу доприноса за обавезно социјално осигурање.

С тим у вези, обвезник доприноса који је сам платио доприносе (у конкретном случају, по основу самосталне делатности тако што је у првој половини године као паушални обвезник платио на основицу коју чини паушално утврђени приход, а од 1. јула од када води пословне књиге доприносе је платио на највишу основицу доприноса с обзиром да је опорезива добит виша од највише основице доприноса), на основицу која прелази износ највише годишње основице доприноса за календарску годину, има право на повраћај тако више плаћеног износа доприноса. Право на повраћај утврђује решењем Пореска управа, на захтев обвезника доприноса. Захтев се подноси на обрасцу који је прописан Правилником.

3. Обавеза плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају када физичко лице – корисник старосне пензије као предузетник остварује приход по основу обављања регистроване самосталне делатности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-114/2019-04 од 01.4.2019. год.)

Према одредби члана 7. став 1. тачка б) 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, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон о доприносима) обвезници доприноса за пензијско и инвалидско осигурање су предузетници као осигураници, у складу са законом који уређује систем обавезног пензијског и инвалидског осигурања.

Када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса, сагласно члану 12. став 1. Закона о доприносима.

Одредбом члана 64. Закона о доприносима прописано је да обвезници доприноса не могу бити ослобођени обавезе обрачунавања и плаћања доприноса.

Одредбом члана 12. став 1. тачка 1) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС”, бр. 34/03, 64/04 – УС, 84/04 – др. закон, 85/05, 101/05 – др. закон, 63/06 – УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14 и 73/18) прописано је да осигураници самосталних делатности јесу лица која, у складу са законом, самостално обављају привредну или другу делатност, ако нису обавезно осигурана по основу запослења. .

Одредбом члана 121. став 1. Закона о пензијском и инвалидском осигурању прописано је да корисник старосне пензије, превремене старосне пензије који се запосли на територији Републике Србије, односно обавља самосталну делатност по основу које је обавезно осигуран на територији Републике Србије, има право по престанку тог запослења односно обављања те самосталне делатности, на поновно одређивање пензије ако је био у осигурању најмање годину дана.

Имајући у виду наведено, физичко лице које је корисник старосне пензије у случају када истовремено као предузетник обавља регистровану самосталну делатност, обвезник је обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање

по основу обављања самосталне делатности, у складу са Законом о доприносима.

Обвезник доприноса не може бити ослобођен обавезе обрачунавања и плаћања доприноса, а износ плаћеног доприноса утиче на утврђивање висине пензије.

У вези са одлагањем дуговоаног пореза, истичемо да сагласно одредби члана 76. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б тог закона, плаћање дуговоаног пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. Право на отпис 50% камате се не остварује за одлагање плаћања дуговоаног пореза када је обавеза утврђена решењем у поступку пореске контроле.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дуговоаног пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг (став 4. члан 76. ЗПППА).

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли страни држављани (стрелци – ратни војни инвалиди из Бијељине) могу да се ослободе плаћања таксе за уношење спортског оружја у Републику Србију ради учествовања на спортским такмичењима у Републици Србији?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-00091/2019-04 од 26.3.2019. год.)

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС“, бр. 43/03, 51/03 – исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 – др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13– др. закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17, 3/18 – исправка, 50/18 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

Обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа, односно и лице у чију корист се издаје спис, односно врши радња код органа (члан 3. став 1. Закона).

Према одредби члана 11. став 1. Закона, такса се плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано.

Према одредбама члана 19. став 1. тачка 13) Закона, не плаћа се такса за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором.

Одредбом члана 21. Закона прописано је да страни држављани, под условом узајамности, имају права на таксено

ослобођење за истородне списе и радње као и држављани Републике Србије у држави чији је страно лице држављанин.

У Одељку А Тарифе републичких административних такси, у Тарифном броју 1. прописана је такса за захтев, ако тим законом није друкчије прописано, у износу од 310 динара.

Тарифним бројем 30. тачка 1) у Одељку А Тарифе прописано је да републичку административну таксу плаћа страни држављанин за издавање одобрења за уношење оружја и муниције у Републику Србију.

Према одредби члана 34. став 3. Закона о оружју и муницији („Службени гласник РС”, бр. 20/15 и 10/19), за оружје и муницију које се привремено уноси или је у транзиту кроз Републику Србију, а за потребе лова и спорта, орган надлежан за спровођење граничне контроле издаје Одобрење за уношење оружја и муниције у Републику Србију. Лице које оружје и муницију уноси у Републику Србију, дужно је да пре издавања одобрења докаже своје право на држање, ношење и транзит оружја и муниције које се уноси, као и разлог уношења оружја и муниције у Републику Србију.

Сходно наведеном, када страни држављанин (у конкретном случају, стрелац – ратни војни инвалид из Бијелине) поднесе захтев надлежном органу да му се изда одобрење за уношење оружја и муниције у Републику Србију ради учествовања на спортском такмичењу у Републици Србији, плаћа таксу за захтев из Тарифног броја 1. Одељка А Тарифе, у износу од 310 динара и таксу за издавање одобрења за уношење оружја и муниције у Републику Србију из Тарифног броја 30. тачка 1) Одељка А Тарифе, у износу од 2.970 динара, у складу са Законом.

Напомињемо да страни држављанин може бити ослобођен плаћања таксе за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором (у складу са чланом 19. став 1. тачка 13) Закона), односно под условом узајамности (у складу са чланом 21. Закона), уколико је такво ослобођење прописано за спис и радњу, у конкретном случају, за издавање одобрења за уношење оружја и муниције у Републику Србију ради учествовања на спортском такмичењу у Републици Србији.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Да ли постоји обавеза утврђивање накнаде за коришћење јавне површине правним лицима и предузетницима који са унутрашње стране излога налепе самолепљиве фолије са фото приказом производа који се продају односно услуга које се врше у пословном објекту (нпр. илустрација кућних апарата са натписима произвођача и слично)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00264/2019-04 од 04.4.2019. год.)

Према одредби члана 236. став 1. тачка 2) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), накнаде за коришћење јавне површине, су накнада за коришћење јавне површине за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица, као и за коришћење површине и објекта за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица којим се врши непосредни утицај на расположивост, квалитет или неку другу особину јавне површине, за које дозволу издаје надлежни орган јединице локалне самоуправе.

Сходно одредби члана 236. став 4. Закона, јавна површина у смислу Закона јесте површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима:

- јавна саобраћајна површина (пут, улица, пешачка зона и сл.);
- трг;
- јавна зелена површина (парк, сквер, градска шума и сл.);
- јавна површина блока (парковски уређене површине и саобраћајне површине).

Сходно одредби члана 39. ст. 1. и 3. Закона о оглашавању („Службени гласник РС”, бр. 6/2016, у даљем тексту: Закон о

оглашавању), оглашавање на отвореним површинама јесте вид оглашавања путем средства подесног за трајно упућивање огласне поруке јавности, постављеног на површинама које су изван затвореног простора, које су доступне јавности, односно неодређеном броју прималаца. Средства за оглашавање на отвореним површинама по правилу су огласни пано (билборд), плакат, дисплеј, светлеће ознаке и сл.

Према одредби члана 41. ст. 1, 2. и 3. Закона о оглашавању, на отворене површине којима државни орган или орган јединице локалне самоуправе управљају или су овлашћени да одређују начин управљања у складу са посебним прописима (у даљем тексту: јавне површине), огласни пано се може поставити само уз претходно одобрење надлежног органа.

Надлежни орган из става 1. овог члана доноси план постављања огласних паноа на јавним површинама и на основу тог плана расписује конкурс за избор корисника места за постављање паноа на тим површинама.

Ближи услови и критеријуми за спровођење конкурса из става 2. овог члана, укључујући начин одређивања накнаде за постављање паноа, односно других огласних средстава на јавним површинама, утврђују се актом надлежног органа јединице локалне самоуправе.

Према томе, оглашавање на јавним површинама јесте оглашавање путем средства за оглашавање постављеног на површинама које су изван затвореног простора (огласни пано, плакат, дисплеј итд.) и за које дозволу издаје надлежни орган јединице локалне самоуправе. Јавном површином сматрају се површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима (пут, улица, пешачка зона, трг, парк, сквер, градска шума и сл.) и којом управљају надлежни органи јединице локалне самоуправе који ближе уређују услове и начин оглашавања на отвореним површинама.

Средство за оглашавање се може поставити на јавну површину само уз претходно одобрење надлежног органа на основу претходно донетог плана постављања огласних средстава на јавним површинама по основу ког се расписује конкурс за избор корисника места за постављање средстава за оглашавање на тим површинама.

Имајући у виду напред наведено, сматрамо да самолепљиве фолије које правна лица и предузетници постављају у унутрашњост свог излога и за које није потребна претходна дозвола надлежног органа јединице локалне самоуправе нису предмет накнаде за коришћење јавне површине.

2. Поступак одлагања плаћања дуговане накнаде и одобравања плаћања на рате

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00183/2019-04 од 03.4.2019. год.)

Према одредби члана 14. ст. 1. и 2. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), накнаду за примењена геолошка истраживања утврђује обвезник на прописаном обрасцу за календарску годину, почев од дана достављања решења о одобрењу за вршење примењених геолошких истраживања. Образац се подноси надлежном органу и утврђена обавеза плаћа у року од 15 дана од дана достављања решења о одобрењу за вршење примењених геолошких истраживања.

Под надлежним органом из члана 14. став 2. Закона подразумева се орган који је издао одобрење за вршење примењених геолошких истраживања (члан 14. став 5. Закона).

Одредбама члана 18. ст. 1. и 2. Закона прописано је да накнаду за задржавање права на истражни простор утврђује обвезник на прописаном обрасцу за календарску годину, почев од дана достављања решења о задржавању права на истражни простор.

Образац се подноси надлежном органу, и утврђена обавеза плаћа у року од 15 дана од дана достављања решења о задржавању права на истражни простор.

Према одредби члана 18. став 5. Закона, под надлежним органом из члана 18. став 2. подразумева се орган коме се подноси захтев за задржавање права на истражни простор.

Сходно одредбама члана 24. став 1. Закона, накнаду за коришћење ресурса и резерви минералних сировина утврђује обвезник за сваку врсту коришћене, односно продате количине минералне сировине појединачно за тромесечни период, односно за календарску годину на прописаном обрасцу, почев од дана добијања одобрења за извођење рударских радова.

Образац за тромесечни период подноси се надлежном органу, и утврђена обавеза плаћа у року од 15 дана по истеку тромесечја, а образац за утврђену коначну годишњу обавезу подноси се надлежном органу, и утврђена обавеза плаћа најкасније последњег дана у фебруару текуће године за претходну годину (члан 24. став 2. Закона).

Под надлежним органом, у смислу члана 24. Закона, подразумева се министарство у чијој су надлежности послови рударства и геолошких истраживања, односно надлежни орган аутономне покрајине у смислу закона којим се уређују рударство и геолошка истраживања (члан 24. став 5. Закона).

Одредбама члана 269. став 1. Закона прописано је да обвезнику накнаде, који у целости или делимично, није платио накнаду у року прописаном овим законом, министарство, јединица локалне самоуправе, јавно предузеће, регулаторна агенција, регулаторно тело, управљач заштићеног подручја, управљач јавног пута, управљач јавне железничке инфраструктуре, управљач туристичког простора, којем је овим законом дато овлашћење за утврђивање и наплату одређене накнаде (у даљем тексту: лице надлежно за утврђивање и наплату накнаде) шаље опомену.

Према члану 270. ст. 1. и 2. Закона, лице надлежно за утврђивање и наплату накнаде може, на образложени захтев

обвезника накнаде, у целости или делимично, одложити плаћање дуговане накнаде, односно одобрити плаћање доспеле, а неизмирене обавезе на рате, под условом да плаћање дуговане накнаде за обвезника представља непримерено велико оптерећење, односно обвезнику наноси битну економску штету. О одлагању плаћања дуговане накнаде, по испуњењу услова из става 1. овог члана, одлучује овлашћено лице у лицу које је надлежно за утврђивање и наплату конкретне накнаде.

Сходно члану 270. став 3. Закона актом из става 2. може се одобрити одлагање плаћања дуговане накнаде на рате, најдуже до 24 месеца.

У складу са чланом 271. став 1. Закона, у погледу поступка утврђивања, контроле, наплате, повраћаја, камате, принудне наплате, застарелости и осталог што није прописано овим законом лица надлежна за утврђивање накнаде сходно примењују одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Одредбама члана 73. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, на образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

Према члану 74. ст. 1–3. ЗПППА, у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења

наплате, која не могу бити мања од висине дуговоног пореза чије се плаћање одлаже, а средства обезбеђења наплате су: 1) хипотека на непокретности пореског обвезника; 2) залога на покретним стварима пореског обвезника; 3) неопозива банкарска гаранција; 4) јемство другог лица које је власник имовине; 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити; 6) меница авалирана од стране пословне банке. Ако се дуговани порез обезбеђује средствима из става 2. тач. 1), 2) и 4) тог члана, средства обезбеђења не могу бити мања од 120% висине дуговоног пореза чија се наплата обезбеђује.

Сходно ст. 4. и 5. истог члана ЗПППА, од пореског обвезника не захтева се испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. овог закона, као ни давање средстава обезбеђења наплате – ако дуговани порез из члана 73. став 3. овог закона, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то:

- 1) за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара;
- 2) за физичко лице – до 200.000 динара.

Према одредби члана 76. ст. 2. и 3. ЗПППА, пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дуговоног пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дуговоног пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

У складу са одредбама члана 2. Уредбе о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Службени гласник РС”, бр. 53/03, 61/04, 71/05, у даљем тексту: Уредба), плаћање дуга Пореска

управа може да одложи пореском обвезнику ако дуг износи најмање, и то за:

- 1) физичко лице – 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање;
- 2) предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода;
- 3) средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају.

Према томе, обвезник накнаде који има доспелу, а неплаћену накнаду може поднети образложени захтев за одлагање плаћања дуговане накнаде, односно за одобравање плаћања доспеле, а неизмирене обавезе на рате. Обвезник је дужан да уз захтев приложи и одговарајуће доказе на основу којих се може закључити да би плаћање дуговане накнаде за њега представљало непримерено велико оптерећење, односно да би му нанело битну економску штету.

Овлашћено лице у лицу које је надлежно за утврђивање и наплату конкретне накнаде одлучује у сваком појединачном случају на основу чињеница и доказа које обвезник накнаде у свом захтеву истакне, да ли дугована обавеза представља непримерено велико оптерећење за обвезника, односно да ли му наноси битну економску штету у складу са Уредбом (за физичко лице – 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање; за предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода; за средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају).

Као доказ у поступку, могу служити следећа документа: за физичка лица доказ о висини прихода (потврда о висини зараде, последњи чек о исплати пензије за пензионере, потврда Националне службе за запошљавање за лица која су у њиховој евиденцији, решење

о утврђивању пореза на приходе од пољопривреде и шумарства...), за правна лица биланс успеха, биланс стања и слично.

У вези питања обавезе достављања средства обезбеђења наплате, отпис камате у износу од 50% или у целости у случају превременог плаћања одложеног дуга није Законом прописано. Међутим, истичемо да лица надлежна за утврђивање накнаде у ситуацијама које нису прописане Законом сходно примењују одредбе прописане ЗПППА и Уредбом.

У случајевима када је законом прописано да утврђивање накнаде врши сам обвезник, на прописаном образцу, прописана је и обавеза обвезника да попуњени образац поднесе надлежном органу, као и да утврђену обавезу плати у законом прописаном року. За сваку појединачну накнаду чије утврђивање врши сам обвезник, Законом је прописано и који орган је надлежан.

С тим у вези, како је Законом прописано да је за накнаде из области послова геолошких истраживања и рударства надлежни орган министарство у чијој су надлежности послови рударства и геолошких истраживања, надлежно министарство је дужно да прописани образац о утврђеној накнади прими и да спроведе друге радње у вези са тим (нпр. пријем и обрада података, вођење евиденције обвезника накнаде, задужења по основу обавезе плаћања накнаде, уплате накнаде по обвезницима па самим тим и слање опомене у случају неплаћања, или делимичног плаћања, као и вођење поступка принудне наплате).

3. Накнаде за коришћење јавних површина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00219/2019-04 од 01.4.2019. год.)

1. Накнаде за коришћење јавне површине прописане су одредбама чл. 236–242. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018 у даљем тексту: Закон).

Одредбом члана 236. став 1. тачка 1) прописана је накнада за коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе, осим ради продаје штампе, књига и других публикација, производа старих и уметничких заната и домаће радиности.

Под коришћењем простора на јавној површини у пословне и друге сврхе, сматра се заузеће јавне површине: објектом привременог коришћења: киоск, тезга, башта, апарат за сладолед, банкомат, аутомат за продају штампе, покретни објекат за продају робе на мало и вршење занатских и других услуга, монтажни објекат за обављање делатности јавних комуналних предузећа, телефонска говорница и слични објекти, башта угоститељског објекта, за забавни парк, циркус, спортске терене, за одржавање концерата, фестивала и других манифестација, за одржавање спортских приредби, за објекте и станице за изнајмљивање бицикла, за коришћење посебно обележеног простора за теретно возило за снабдевање, односно за почетну обуку возача и друго (став 2. члана 236. Закона).

Коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе односи се на привремено коришћење простора на јавној површини и не обухвата коришћење трајног карактера изградњом објеката инфраструктуре (став 3. члана 236. Закона).

Одредбама члана 239. ст. 1. и 2. Закона, уређено је да је највиши износ накнаде за коришћење јавне површине прописан у Прилогу 12 овог закона, као и критеријуми за прописивање висине накнада: време коришћења простора, зона у којој се налази простор који се користи, уколико је зона утврђена актом јединице локалне самоуправе, као и техничко-употребне карактеристике објекта, уколико се јавна површина користи за постављање објеката.

Ставом 3. истог члана Закона, прописано је да се актом скупштине јединице локалне самоуправе утврђује висина накнаде у складу са ст. 1. и 2. тог члана, олакшице, начин достављања и садржај података о коришћењу јавне површине надлежном органу који утврђује обавезу плаћања накнаде.

Утврђивање накнаде за коришћење јавне површине врши се према површини коришћеног простора, сразмерно времену коришћења тог простора или према техничко-употребним карактеристикама објекта. Накнаду утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода решењем (члан 240. ст. 1. и 2. Закона).

С тим у вези, скупштина јединице локалне самоуправе у складу са својим актом утврђује висину накнаде у зависности од зоне, техничко-употребних карактеристика објекта уколико се јавна површина користи за постављање објеката, између осталог за постављање привремених монтажних објеката на јавним површинама, при чему тако утврђена висина накнаде не може бити већа од највишег износа накнаде за коришћење јавне површине прописаног у Прилогу 12 овог закона.

Поступак давања на коришћење јавне површине за одређене намене (нпр. јавни оглас, јавно надметање), план постављања привремених објеката, локације које се дају на коришћење за одређене намене, ближе услове (нпр. право учешћа, пријава на конкурс, рок за пријављивање) и критеријуме за одабир корисника утврђује јединица локалне самоуправе својим актом, при чему напомињемо да јединица локалне самоуправе не може наплатити већи износ накнаде по m^2 коришћеног простора од највишег износа који је прописан Законом.

Уколико се јавна површина за одређене намене даје на коришћење поступком јавног надметања, јединица локалне самоуправе за те намене може одлуком утврдити висину накнаде као почетну висину накнаде.

2. Одредбом члана 236. став 1. тачка 2) Закона, прописана је накнада за коришћење јавне површине за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица, као и за коришћење површине и објекта за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других

лица којим се врши непосредни утицај на расположивост, квалитет или неку другу особину јавне површине, за које дозволу издаје надлежни орган јединице локалне самоуправе.

Јавна површина у смислу овог закона јесте површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима: јавна саобраћајна површина (пут, улица, пешачка зона и сл.), трг, јавна зелена површина (парк, сквер, градска шума и сл.), као и јавна површина блока (парковски уређене површине и саобраћајне површине блока (члан 236. став 4. Закона).

Приходи остварени од накнаде за коришћење јавних површина припадају буџету јединица локалне самоуправе (члан 242. Закона).

Према члану 17. став 1. тач. 6) и 7) Закона о путевима („Службени гласник РС”, бр. 41/18 и 95/2018 – др. закон) управљачу јавног пута поверава се вршење јавних овлашћења која се односе на издавање одобрења за постављање рекламних табли и паноа, односно издавање одобрења за постављање уређаја за обавештавање или оглашавање на јавном путу.

Сходно члану 19. Закона о путевима, финансирање изградње, реконструкције, одржавања и заштите јавног пута обезбеђује се, између осталог, из накнада за употребу јавног пута, буџета Републике Србије, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе.

Према томе, Законом је уређено да се накнада за коришћење јавне површине наплаћује и за коришћење јавне површине за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица, као и за коришћење површине и објекта за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица којим се врши непосредни утицај на расположивост, квалитет или неку другу особину јавне површине, за које одобрење издаје надлежни орган јединице локалне самоуправе, што обухвата, између осталог, и постављање рекламних паноа на

јавним површинама изван путног појаса, нпр. пешачкој зони и сл., тргу, јавним зеленим површинама (парк, сквер, градска шума).

Највиши износи накнаде за коришћење јавне површине који се односе на оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица, прописани су у Прилогу 12 Закона, у највишем износу од 100,00 динара дневно/m².

Приходи остварени од предметне накнаде припадају буџету јединица локалне самоуправе, сходно члану 242. Закона.

Имајући у виду да јединица локалне самоуправе може поверити управљачу јавног пута вршење јавних овлашћења за издавање одобрења за постављање рекламних табли и паноа, односно издавање одобрења за постављање уређаја за обавештавање или оглашавање на јавном путу, начин финансирања управљача јавних путева (јавних предузећа) обезбеђује се, између осталог, из буџета јединице локалне самоуправе, у складу са законом.

3. Одредбом члана 236. став 1. тач. 1) и 3) прописане су накнада за коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе, осим ради продаје штампе, књига и других публикација, производа старих и уметничких заната и домаће радиности, односно накнада за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и изградњу.

У складу са чланом 236. став 3. Закона, коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе у смислу става 1. тачке 1) тог члана односи се на привремено коришћење простора на јавној површини и не обухвата коришћење трајног карактера изградњом објеката инфраструктуре.

Према одредбама члана 240. ст. 1, 2. и 3. Закона, прописано је да се утврђивање накнаде за коришћење јавне површине врши према површини коришћеног простора, сразмерно времену коришћења тог простора или према техничко-употребним карактеристикама објекта, да накнаду утврђује орган јединице локалне самоуправе

надлежан за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода решењем, као и то да се накнада по основу заузећа јавне површине грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова увећава за 100% ако инвеститор продужи дозвољени рок за заузимање јавне површине. Под продужењем рока подразумева се прекорачење рока завршетка изградње евидентираног у писменој изјави инвеститора о почетку грађења односно извођења радова и року завршетка грађења, односно извођења радова према Закону о планирању и изградњи.

Према одредби члана 2. став 1. тачка 26) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС”, бр. 72/09 ... 83/18), између осталог, прописано је да линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони цевовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом.

У складу са чланом 6. Закона о основама својинско правних односа („Сл. лист СФРЈ” бр. 6/80, 36/90, „Сл. лист СРЈ”, бр. 29/96, „Сл. гласник РС, бр. 115/05 – др. закон), на ствари на којој постоји право својине може се засновати, између осталог, право службености.

Према одредбама члана 49. Закона о основама својинско правних односа, стварна службеност је право власника једне непокретности (повласно добро) да за потребе те непокретности врши одређене радње на непокретности другог власника (послужно добро) или да захтева од власника послужног добра да се уздржава од вршења одређених радњи које би иначе имао право вршити на својој непокретности, при чему се стварна службеност може установити на одређено време или за одређено доба године.

Стварна службеност заснива се правним послом, одлуком државног органа и одржајем (члан 51. Закона о основама својинско правних односа).

На захтев власника послужног добра, надлежни државни орган утврђује и одговарајућу накнаду коју је власник повласног добра дужан да плати власнику послужног добра (члан 53. Закона о основама својинско правних односа).

С тим у вези, предмет утврђивања и плаћања накнаде за коришћење јавних површина није коришћење јавних површина трајног карактера изградњом објеката инфраструктуре.

Међутим, када се приликом изградње објеката инфраструктуре врши заузеће јавне површине (нпр. тргови, паркови, скверови), плаћа се накнада за коришћење јавне површине, по основу заузећа јавне површине грађевинским материјалом, као и за извођење грађевинских радова и изградњу, чија је висина прописана у Прилогу 12 Закона, у највишем износу од 180,00 динара дневно/ m^2 .

Напомињемо да сходно одредбама Закона о основама својинско правних односа надлежни државни орган може наплатити одговарајућу уговорену накнаду за установљавање права службености, која не представља накнаду за коришћење јавне површине у смислу Закона.

4. Ко може да одобри одлагање плаћања дуговане накнаде?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00171/2019-04 од 26.3.2019. год.)

Према члану 270. ст. 1. и 2. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), лице надлежно за утврђивање и наплату накнаде може, на образложени захтев обвезника накнаде, у целости или делимично, одложити плаћање дуговане накнаде, односно одобрити плаћање доспеле, а неизмирене обавезе на рате, под условом да плаћање дуговане накнаде за обвезника представља непримерено велико

оптерећење, односно обвезнику наноси битну економску штету. О одлагању плаћања дуговане накнаде, по испуњењу услова из става 1. овог члана, одлучује овлашћено лице у лицу које је надлежно за утврђивање и наплату конкретне накнаде.

У складу са чланом 271. став 1. Закона, у погледу поступка утврђивања, контроле, наплате, повраћаја, камате, принудне наплате, застарелости и осталог што није прописано овим законом лица надлежна за утврђивање накнаде сходно примењују одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

У складу са одредбама члана 2. Уредбе о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Службени гласник РС”, бр. 53/03, 61/04, 71/05, у даљем тексту: Уредба), плаћање дуга Пореска управа може да одложи пореском обвезнику ако дуг износи најмање, и то за: 1) физичко лице – 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање; 2) предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода; 3) средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају.

Према томе, поступак за одлагање плаћања накнаде покреће се искључиво на основу писменог и образложеног захтева обвезника накнаде, а лице надлежно за утврђивање и наплату накнаде може одложити плаћање дуговане накнаде, односно одобрити плаћање доспеле, а неизмирене обавезе на рате, под условом да плаћање дуговане накнаде за обвезника представља непримерено велико оптерећење, односно обвезнику наноси битну економску штету.

Имајући у виду да лица надлежна за утврђивање накнаде у погледу свега што није прописано Законом сходно примењују одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација, проверу испуњености услова за одлагање плаћања, овлашћено лице за утврђивање накнаде у сваком појединачном случају цени у складу са Уредбом (ако дуг износи најмање за физичко

лице – 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање; за предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода; за средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају), а на основу чињеница и доказа које обвезник накнаде истакне у свом захтеву.

Као доказ у поступку, могу се користити:

– за физичка лица – нпр. потврда исплатиоца о висини исплаћеног прихода, последњи чек о исплати пензије за пензионере, решење о утврђивању пореза на приходе од пољопривреде и шумарства;

– за правна лица – последњи финансијски извештај (биланс стања, биланс успеха).

5. Накнада за промену намене пољопривредног земљишта

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00142/2019-04 од 19.3.2019. год.)

Сагласно одредбама члана 43. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за промену намене пољопривредног земљишта је лице на чији захтев се врши промена намене пољопривредног земљишта у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште, односно лице које је извршило промену намене пољопривредног земљишта без претходно плаћене накнаде за промену намене.

Захтев за промену намене пољопривредног земљишта може поднети власник, односно корисник пољопривредног земљишта којем је посебним актом јединице локалне самоуправе планирана друга намена, а које се до привођења планираној намени користи за пољопривредну производњу (члан 43. став 2. Закона).

Према одредби члана 44. став 1. Закона, основица за промену намене пољопривредног земљишта једнака је основици за порез на имовину тог земљишта у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта.

Основица за промену намене пољопривредног земљишта за које није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена, односно основица за пољопривредно земљиште које је ослобођено плаћања пореза на имовину утврђује се на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину (члан 44. став 2. Закона).

Према члану 270. ст. 1. и 2. Закона, лице надлежно за утврђивање и наплату накнаде може, на образложени захтев обвезника накнаде, у целисти или делимично, одложити плаћање дуговане накнаде, односно одобрити плаћање доспеле, а неизмирене обавезе на рате, под условом да плаћање дуговане накнаде за обвезника представља непримерено велико оптерећење, односно обвезнику наноси битну економску штету. О одлагању плаћања дуговане накнаде, по испуњењу услова из става 1. овог члана, одлучује овлашћено лице у лицу које је надлежно за утврђивање и наплату конкретне накнаде.

Сходно члану 270. став 3. Закона, актом из става 2. може се одобрити одлагање плаћања дуговане накнаде на рате, најдуже до 24 месеца.

Одлагање плаћања дуговане накнаде врши се потписивањем споразума са обвезником накнаде, односно доношењем решења лица надлежног за утврђивање и наплату накнаде (члан 270. став 4. Закона).

Одредбом члана 270. став 5. Закона, прописано је да ако се обвезник накнаде не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дуговане накнаде, или уколико у периоду за који је одложено плаћање дуговане накнаде не измири

текућу обавезу, лице надлежно за утврђивање и плаћање накнаде ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени дуг наплатити у поступку принудне наплате.

У складу са чланом 271. став 1. Закона, у погледу поступка утврђивања, контроле, наплате, повраћаја, камате, принудне наплате, застарелости и осталог што није прописано овим законом лица надлежна за утврђивање накнаде сходно примењују одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Према одредби члана 271. став 2. Закона поступак утврђивања, контроле и наплате накнаде који спроводи орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу јавних прихода, врши се у складу са одредбама закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Сходно одредби члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02 ... и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА), овај закон примењује се и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, укључујући и изворне јавне приходе које јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћују и контролишу у поступцима у којима доносе пореске управне акте, као и друге акте у управном поступку.

Одредбе овог закона којима су уређена овлашћења Пореске управе, права и обавезе пореских обвезника, овлашћења пореских инспектора и пореских извршитеља Пореске управе, сходно се примењују и на овлашћења јединице локалне самоуправе, односно на права и обавезе обвезника изворних јавних прихода из члана 2а став 1. овог закона, на овлашћења пореских инспектора јединице локалне самоуправе и пореских извршитеља јединице локалне самоуправе, у поступку утврђивања, наплате и контроле изворних прихода јединице локалне самоуправе на које се примењује овај закон (члан 2б став 1. ЗПППА).

Према члану 74. ст. 1–3. ЗПППА, у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже, а средства обезбеђења наплате су: 1) хипотека на непокретности пореског обвезника; 2) залога на покретним стварима пореског обвезника; 3) неопозива банкарска гаранција; 4) јемство другог лица које је власник имовине; 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити; 6) меница авалирана од стране пословне банке. Ако се дуговани порез обезбеђује средствима из става 2. тач. 1), 2) и 4) тог члана, средства обезбеђења не могу бити мања од 120% висине дугованог пореза чија се наплата обезбеђује.

Сходно, ст. 1–5. истог члана ЗПППА, од пореског обвезника не захтева се испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. овог закона, као ни давање средстава обезбеђења наплате – ако дуговани порез из члана 73. став 3. овог закона, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то: 1) за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара; 2) за физичко лице – до 200.000 динара.

У складу са одредбама члана 2. Уредбе о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Службени гласник РС”, бр. 53/03, 61/04, 71/05, у даљем тексту: Уредба), плаћање дуга Пореска управа може да одложи пореском обвезнику ако дуг износи најмање, и то за: 1) физичко лице – 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање; 2) предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода; 3) средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају.

Према томе, основица за промену намене пољопривредног земљишта једнака је основици за порез на имовину конкретне катастарске парцеле за коју је поднет захтев за промену намене у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене пољопривредног земљишта, а тек у случају да није утврђен порез на имовину у претходној години за то земљиште основицу чини просечна цена квадратног метра пољопривредног земљишта.

Конкретно, када је за одређену катастарску парцелу утврђен порез на имовину за претходну годину, основица за промену намене пољопривредног земљишта јесте основица пореза на имовину која је утврђена, па и у случају када је за сврхе утврђивања пореза на имовину то земљиште разврстано у групу грађевинско земљиште. У случају када за конкретну катастарску парцелу није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена (без обзира на разлог), Законом је прописано да се основица утврђује на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину.

Надлежни орган јединице локалне самоуправе у поступку наплате накнаде за промену намене пољопривредног земљишта, па и у случају одлагања плаћања дуговане накнаде, односно принудне наплате доспеле накнаде поступа у складу са овлашћењима прописаним одредбама закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Према томе, лице надлежно за утврђивање и наплату накнаде може, на образложени захтев обвезника накнаде, одложити плаћање дуговане накнаде, односно одобрити плаћање доспеле, а неизмирене обавезе на рате, под условом да плаћање дуговане накнаде за обвезника представља непримерено велико оптерећење, односно обвезнику наноси битну економску штету.

Поступак за одлагање плаћања накнаде покреће се искључиво на основу писменог и образложеног захтева обвезника

накнаде. Овлашћено лице у лицу које је надлежно за утврђивање и наплату конкретне накнаде одлучује у сваком појединачном случају на основу чињеница и доказа које обвезник накнаде у свом захтеву истакне, да ли дугована обавеза представља непримерено велико оптерећење за обвезника, односно да ли му наноси битну економску штету у складу са Уредбом (за физичко лице – 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање; за предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода; за средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају). Као доказ у поступку, могу служити следећа документа: за физичка лица доказ о висини прихода (потврда о висини зараде, последњи чек о исплати пензије за пензионере, потврда Националне службе за запошљавање за лица која су у њиховој евиденцији, решење о утврђивању пореза на приходе од пољопривреде и шумарства...), за правна лица биланс успеха, биланс стања и слично.

Одлагање плаћања дуговане накнаде, односно одобравање плаћања на рате врши се потписивањем споразума са обвезником накнаде, односно доношењем решења лица надлежног за утврђивање и наплату накнаде којим су јасно дефинисани рокови плаћања дуговане накнаде.

Уколико се обвезник накнаде не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дуговане накнаде односно уколико у периоду за који је одложено плаћање дуговане накнаде не измири текућу обавезу, надлежни орган за утврђивање накнаде ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени дуг, наплатити у поступку принудне наплате.

Указујемо да се под текућим обавезама сматрају се обавезе по основу накнада које периодично доспевају за плаћање, а које нису обухваћене споразумом о одлагању плаћања.

У вези питања обавезе достављања средства обезбеђења наплате (хипотека, банкарска гаранција...), напомињемо да достављање средстава обезбеђења наплате није Законом прописано као услов за одлагање плаћања дуговане накнаде (доспеле а неплаћене накнаде) или плаћања дуговане накнаде на рате. Међутим, имајући у виду да, у конкретном случају, утврђивање испуњености услова врши надлежни орган јединице локалне самоуправе, на све што није прописано Законом лица надлежна за утврђивање накнаде сходно примењују одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

6. Да ли је потребна сагласност министарства у чијој су надлежности послови пољопривреде када се врши ослобођење од обавезе плаћања накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случајевима промене намене, односно врсте земљишта из пољопривредног у грађевинско извршене на основу закона, планског документа или одлуке надлежног органа до 15. јула 1992. године, односно до дана ступања на снагу Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС”, бр. 49/92)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00136/2019-04 од 19.3.2019. год.)

Сагласно одредбама члана 43. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за промену намене пољопривредног земљишта је лице на чији захтев се врши промена намене пољопривредног земљишта у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште, односно лице које је извршило промену намене пољопривредног земљишта без претходно плаћене накнаде за промену намене.

Према одредби члана 47. став 1. Закона, накнада за промену намене пољопривредног земљишта не плаћа се у случају:

1) градње или реконструкције породичне стамбене зграде пољопривредног домаћинства у циљу побољшања услова становања чланова тог домаћинства или у случају природног раздвајања пољопривредног домаћинства највише до 200 m² стамбеног простора;

2) изградње економских објеката који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње, а власнику је пољопривреда основна делатност и ако не поседује друго одговарајуће пољопривредно земљиште;

3) промене намене, односно врсте земљишта из пољопривредног у грађевинско извршене на основу закона, планског документа или одлуке надлежног органа до 15. јула 1992. године, односно до дана ступања на снагу Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС”, бр. 49/92);

4) одређивања локације за гробље или проширење гробља;

5) изградње објеката који служе за одбрану од поплава, за одводњавање и наводњавање земљишта или за уређење бујица;

6) регулације водотока у функцији уређења пољопривредног земљишта;

7) изградње и проширења пољских путева који доприносе рационалном коришћењу пољопривредног земљишта;

8) пошумљавања пољопривредног земљишта када је пољопривредном основом или пројектом рекултивације утврђено да ће се то земљиште рационалније користити ако се пошуми, без обзира на класу, по претходно прибављеној сагласности министарства у чијој су надлежности послови пољопривреде;

9) подизања пољозаштитних појасева;

10) изградње објеката који су актом Владе проглашени објектима од значаја за Републику Србију, као и за изградњу објеката јавне намене у складу са програмом уређивања грађевинског земљишта када је обвезник плаћања Република Србија, аутономна

покрајина, односно јединица локалне самоуправе, као и јавна предузећа чији су оснивачи Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Испуњеност услова за ослобођење од плаћања накнаде из члана 47. става 1. Закона, на захтев власника, односно корисника пољопривредног земљишта, решењем утврђује општинска, односно градска управа (члан 47. став 3. Закона).

Сходно одредби члана 47. став 4. Закона, уз захтев из члана 47. става 3. Закона, обвезник накнаде подноси следећу документацију:

- 1) доказ о власништву или праву коришћења пољопривредног земљишта;
- 2) копију плана катастарске парцеле;
- 3) извод из одговарајућег планског документа о намени катастарске парцеле;
- 4) сагласност министарства у чијој су надлежности послови пољопривреде за промену намене пољопривредног земљишта;
- 5) податак о површини за коју се врши промена намене и идејни пројекат објекта у случају изградње објекта;
- 6) податке о условима становања и члановима породичног домаћинства у случају изградње породичног стамбеног објекта из става 1. тачка 1) овог члана;
- 7) копију планског документа или одлуке надлежног органа у случају када је промена намене извршена до дана ступања на снагу Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС”, бр. 49/92);
- 8) доказ надлежног органа о идентификацији парцеле у случају из тачке 7) овог става;
- 9) доказ о плаћеној републичкој административној такси.

Према томе, уколико лице на чији захтев се врши промена намене пољопривредног земљишта сматра да испуњава услове за ослобођење од плаћања накнаде за промену намене пољопривредног земљишта дужно је да уз захтев поднесе и одговарајуће доказе.

О испуњености услова у сваком конкретном случају одлучиће надлежни орган општинске, односно градске управе.

У конкретном случају, уколико се врши промена намене из пољопривредног у грађевинско земљиште извршене на основу закона, планског документа или одлуке надлежног органа до 15. јула 1992. године, односно до дана ступања на снагу Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС“, бр. 49/92), сматрамо да као доказ за ослобођење од плаћања није потребна и сагласност министарства у чијој су надлежности послови пољопривреде.

Наиме, по нашем мишљењу само у случају пошумљавања пољопривредног земљишта када је пољопривредном основом или пројектом рекултивације утврђено да ће се то земљиште рационалније користити ако се пошуми, без обзира на класу, је потребно претходно прибавити сагласност министарства у чијој су надлежности послови пољопривреде, и приложити као доказ приликом подношења захтева за ослобођење од плаћања накнаде за промену намене пољопривредног земљишта.

7. Накнада по основу заузећа јавне површине грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова када су у питању постојећи линијски инфраструктурни објекти (електроенергетски и телекомуникациони водови) на којима се не изводе додатни радови и за чију изградњу инвеститор није продужио дозвољени рок за заузимање јавне површине (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-00070/2019-04 од 18.3.2019. год.)

Одредбом члана 236. став 1. тачка 3) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), између осталог, прописано је да су накнаде за коришћење јавне површине и накнаде за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и изградњу.

Према одредбама члана 240. ст. 1. и 2. Закона, утврђивање накнаде за коришћење јавне површине врши се према површини коришћеног простора, сразмерно времену коришћења тог простора или према техничко-употребним карактеристикама објекта, накнаду утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода решењем.

Накнада по основу заузећа јавне површине грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова увећава се за 100% ако инвеститор продужи дозвољени рок за заузимање јавне површине, а под продужењем рока подразумева се прекорачење рока завршетка изградње евидентираног у писменој изјави инвеститора о почетку грађења односно извођења радова и року завршетка грађења, односно извођења радова према Закону о планирању и изградњи (став 3. члана 240. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 26) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС”, бр. 72/09 ... 83/18), између осталог, прописано је да линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони цевовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом.

Одредбама члана 148. Закона о планирању и изградњи, између осталог, прописано је да инвеститор подноси пријаву радова органу који је издао грађевинску дозволу пре почетка извођења радова, у пријави инвеститор наводи датум почетка и рок завршетка грађења, односно извођења радова, о чему надлежни орган обавештава грађевинску инспекцију, као и то да рок за завршетак грађења почиње да тече од дана подношења пријаве радова органу који је издао грађевинску дозволу пре почетка извођења радова.

Према одредбама члана 152. ст. 2–5. Закона о планирању и изградњи, између осталог, прописано је да извођач радова подноси органу који је издао грађевинску дозволу, изјаву о завршетку

израде темеља и о завршетку објекта у конструктивном смислу, да извођач уз изјаву о завршетку изградње темеља прилаже геодетски снимак изграђених темеља, а уз изјаву о завршетку изградње објекта у конструктивном смислу геодетски снимак објекта, у складу са прописима којима је уређено извођење геодетских радова, да надлежни орган, у року од три дана од дана пријема изјаве, обавештава о завршетку изградње темеља, односно објекта у конструктивном смислу надлежну грађевинску инспекцију која има обавезу да у року од десет дана изврши инспекцијски надзор и о томе обавести надлежни орган, контролу да ли су темељи изграђени у складу са грађевинском дозволом врши грађевински инспектор током редовне инспекцијске контроле коју спроводи изласком на градилиште.

Према томе, накнада за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом за извођење грађевинских радова и изградњу линијских инфраструктурних објеката, увећава се за 100% ако инвеститор продужи дозвољени рок за заузимање јавне површине при извођењу радова на објектима који захтевају раскопавање јавних површина (нпр. јавни путеви и тротоари), када је јавна површина заузета грађевинским материјалом, чиме је онемогућена редовна употреба те јавне површине (нпр. кретање пешака и возила, паркирање возила и сл.).

С тим у вези, мишљења смо да се за постојеће линијске инфраструктурне објекте (електроенергетски и телекомуникациони водови), на којима се не изводе додатни радови и за чију изградњу инвеститор није продужио дозвољени рок за заузимање јавне површине, накнада по основу заузећа јавне површине грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова не плаћа, независно од тога што предметни линијски инфраструктурни објекти немају употребну дозволу, односно што исти нису уписани у катастар водова непокретности, уколико фактички не постоји коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом за извођење грађевинских радова и изградњу предметних линијских инфраструктурних објеката.

8. Обраћање привредног друштва – обвезника накнаде за сакупљање, коришћење и промет заштићених врста дивље флоре, фауне и гљива у вези повраћаја више плаћене накнаде у 2018. години, која се односи на неискоришћени део одобрене квоте за сакупљање, коришћење и промет заштићених врста дивље флоре, фауне и гљива

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00145/2019-04 од 18.3.2019. год.)

Према одредбама члана 275. став 2. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), поступци утврђивања, наплате и контроле накнада који су започети до дана ступања на снагу овог закона, биће окончани по прописима по којима су започети.

Сагласно члану 279. Закона, закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”, а примењиваће се од 1. јануара 2019. године, осим одредаба чл. 134–139. овог закона које ће се примењивати од 1. марта 2019. године, као и одредаба чл. 154–164. овог закона које ће се примењивати од 1. јануара 2020. године.

У складу са чланом 60. Закона о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 – исправка, 108/13, 142/14, 68/15 – др. закон, 103/15,), ако је од обвезника наплаћено више прихода из члана 14. став 1. тач. 1)–5) овог закона, односно ако је основ за наплату био погрешан, извршиће се повраћај у складу са законом којим се уређује наплата јавних прихода.

У складу са чланом 28. став 3. Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна („Службени гласник РС”, бр. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 36/18, 44/18 – др. закон, 104/18, 14/19, у даљем тексту: Правилник), за све више или погрешно уплаћене јавне приходе обвезника, за које у колони 8 Прилога 1 није уписана реч: ”ПУ” или ”ЛПА”, односно за које аналитику уплата не води Пореска управа

или локална пореска администрација, надлежни орган по чијем налогу је извршено плаћање издаје потврду обвезнику да средства нису, односно неће бити искоришћена по својој намени.

Обвезник доставља оригинал потврду, оригинал налога за уплату или извод – као доказ о извршеној уплати, и захтев за повраћај више или погрешно уплаћеног јавног прихода Пореској управи – надлежној филијали, односно локалној пореској администрацији (члан 28. став 3. Правилника).

Према члану 28. став 4. Правилника, на основу наведене документације Пореска управа – надлежна филијала, односно локална пореска администрација доноси решење за повраћај више или погрешно уплаћених јавних прихода, и исто доставља Управи за трезор на извршење.

Према томе, имајући у виду да се Закон примењује почев од 01. јануара 2019. године, достављамо Министарству заштите животне средине захтев предметног привредног друштва за повраћај више плаћене накнаде у 2018. години за сакупљање, коришћење и промет заштићених врста дивље флоре, фауне и гљива, као органу надлежном за одлучивање о праву на повраћај и издавање потврде.

9. Примена одредаба члана 3. Закона о накнадама за коришћење јавних добара, а у вези са чланом 107. став 2. Закона и Прилога број 5, тачка 7)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00184/2019-04 од 12.3.2019. год.)

Према одредби члана 3. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), накнаде за коришћење јавних добара могу се уводити само овим законом.

У складу са чланом 105. Закона, накнада за коришћење заштићеног подручја плаћа се за:

1) обављање делатности у заштићеном подручју (делатност путничких агенција, тур-оператора, услуге резервације и пратеће активности; делатности ресторана и покретних угоститељских објеката; делатност трговине, занатских услуга; рударства; енергетике; саобраћаја и др.);

2) постављање викендица и других некомерцијалних објеката за одмор у заштићеном подручју;

3) употребу возила на моторни погон на заштићеном подручју;

4) одржавање туристичких, рекреативних, спортских и других манифестација и активности;

5) коришћење имена и знака заштићеног подручја;

6) посету заштићеном подручју, његовим деловима и објектима;

7) за заузеће простора за објекте који својим изгледом нарушавају својства заштићеног подручја, а који су у власништву правног лица, предузетника или физичког лица.

Сходно члану 107. став 1. Закона, највиши износи накнаде за коришћење заштићеног подручја по предметима утврђивања те накнаде, прописани су у Прилогу 5. овог закона.

Висину накнаде за коришћење заштићеног подручја својим актом утврђује управљач заштићеног подручја за предмете утврђивања накнаде које наплаћују на подручју којим управљају, највише до износа прописаних у Прилогу 5. овог закона.

У Прилогу број 5. Закона, Табели 3. Коришћење возила на моторни погон у заштићеном подручју утврђена је максимина висина накнаде за моторна возила по категоријама моторних возила на дневном нивоу.

У Прилогу број 5. Закона, Табели 6. Посета заштићеном подручју, његовим деловима и објектима, утврђена је максимина висина накнаде за индивидуалну и групну посету на дневном нивоу.

Напомињемо да смо се у вези наведених питања обратили Министарству заштите животне средине, које нам је 7.3.2019. године доставило мишљење у коме је, између осталог, наведено:

„Законом о накнадама за коришћење јавних добара „обављање грађевинске делатности (у конкретном случају извођење грађевинских радова на изградњи железничке пруге, изградњи спортско рекреативног центра, извођењу радова на изградњи и поправци путева)” није прописано као предмет плаћања.

Чланом 107. ст. 1. и 2. прописано је да су највиши износи накнаде за коришћење заштићеног подручја по предметима утврђивања те накнаде прописани у Прилогу 5, а да висину накнаде за коришћење заштићеног подручја својим актом утврђује управљач заштићеног подручја за предмете утврђивања накнаде које наплаћују на подручју којим управљају, највише до износа прописаних у Прилогу 5. овог закона.

С обзиром да обављање грађевинске делатности није предвиђено као предмет плаћања накнаде то ни управљач не може да утврди наведену накнаду у свом акту нити да пропише износе за исту.

У складу са наведеним, мишљења смо да управљач заштићеног подручја не може својим актом да пропише накнаду за обављање грађевинске делатности у заштићеном подручју.

У вези питања да ли управљач заштићеног подручја може увести годишњу карту за посетиоце и возила, сматрамо да управљач може својим актом утврдити висину накнаде за посету заштићеном подручју на годишњем нивоу за возила и посетиоце.

Међутим, тако утврђен износ накнаде на годишњем нивоу не може да буде виши од износа који не може бити виши од збира дневних накнада у текућој години тј. години за коју се издаје годишња карта, тачније од износа који би се добио множењем накнаде на дневном нивоу и броја дана у години.

Износи накнаде су прописани у Табели 3 – коришћење возила на моторни погон у заштићеном подручју и Табели 6 којом су утврђени износи накнада за посету заштићеном подручју, његовим деловима и објектима.“

Према томе, у складу са претходно наведеним законским одредбама, а узевши у обзир и мишљење Министарства заштите животне средине, мишљења смо да управљач заштићеног подручја не може својим актом прописати накнаду за обављање грађевинске делатности у заштићеном подручју, с обзиром да предметна накнада Законом није прописана као предмет плаћања накнаде.

Поред наведеног, у вези могућности прописивања накнаде – годишње карте за посетиоце и возила, мишљења смо да управљач заштићеног подручја може својим актом утврдити висину накнаде за годишњу карту за посетиоце заштићеном подручју и за коришћење возила на моторни погон у заштићеном подручју, имајући у виду да је Прилогом број 5. који је саставни део закона прописана висина тих накнада на дневном нивоу.

Напомињемо да висина накнаде за годишњу карту за посетиоце заштићеном подручју и за коришћење возила на моторни погон у заштићеном подручју не може бити утврђена у већем износу од износа који би се добио множењем прописаног дневног износа за одговарајућу накнаду са бројем дана периода за који се карта прописује (у конкретном случају, годишњи период).

ЦАРИНЕ

1. Да ли је за добијање статуса овлашћеног примаоца/пошиљаоца у транзиту и одобрења за декларисање на основу књиговодствених исправа (кућно царинење) у увозу и извозу изричито потребно поседовање одобрења за управљање царинским складиштем?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00187/2019-17 од 02.4.2019. год.)

Чланом 101. став 1. тачка 3) и став 7. Царинског закона („Службени гласник РС”, бр. 18/10 ... 95/18 – др. закон) прописано је да царински орган, у случајевима и на начин које пропише Влада, ради поједностављења поступка, одобрава да се роба стави у одређени поступак на основу књиговодствене исправе, и тада може да ослободи декларанта обавезе допремања робе, као и да Влада може да пропише поједностављен поступак за транзит робе.

На основу тога, чл. 201–245. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Службени гласник РС”, бр. 93/10 ... 93/18) детаљније су прописани услови и начин поједностављења поступака приликом увоза и извоза робе, а чл. 423–429. и 438–443. Уредбе, опште одредбе које се односе на поједностављење поступка транзита робе, односно одредбе које се односе на статус овлашћеног пошиљаоца и овлашћеног примаоца.

Чланом 424. Уредбе прописани су **општи услови** које треба да испуни лице које подноси захтев за добијање одобрења **за поједностављење поступка транзита**, и ставом 2. тог члана је прописано да, како би се осигурала правилна употреба поједностављења, царински орган може издати одобрење ако:

1) царински орган може лако и брзо да врши надзор и спроводи контроле, а потребне контроле и остале административне мере

нису у несразмери са захтевима подносиоца за поједностављење поступка,

2) подносилац води евиденцију која царинском органу омогућава да врши ефикасне контроле.

Чланом 438. Уредбе прописано је да царински орган може лицу које испуњава услове из члана 424. Уредбе, и које намерава да робу превози у поступку транзита (у даљем тексту: **овлашћени пошиљалац**), да дозволи да то учини без допремања робе и подношења одговарајуће транзитне декларације полазној царинарници или на неко друго за то одобрено место, при чему се ово поједностављење одобрава искључиво лицима која су овлашћена за употребу заједничког обезбеђења или којима је одобрено ослобођење од полагања обезбеђења.

Чланом 441. ст. 1. и 2. Уредбе прописано је да царински орган лицу, које жели да у својим просторијама или на неком другом наведеном месту прима робу стављену у поступак транзита, без показивања те робе и пратећег транзитног документа или транзитног сигурносног пратећег документа одредишној царинарници, може да одобри статус **овлашћеног примаоца**.

Када је у питању **декларисање на основу књиговодствених исправа приликом увоза**, оно је, у складу са напред наведеним одредбама Уредбе, омогућено за поступке стављања робе у слободан промет и за царинске поступке са економским дејством: за поступак царинског складиштења, за поступак активног оплемењивања, поступак прераде под царинском контролом и поступак привременог увоза.

Тако је чланом 201. ст. 3–5. Уредбе прописано да поступак декларисања на основу књиговодствених исправа омогућава да се роба стави у одговарајући царински поступак у просторијама носиоца одобрења или у другом простору који одобри царински орган, као и општи услови које треба да испуни лице које подноси захтев за одобрење за декларисање на основу књиговодствених исправа, којима се захтева да су установљене задовољавајуће

евиденције и поступци који царинском органу омогућавају да идентификује заступљена лица и спроведу одговарајуће царинске контроле. Такође је прописано да употреба овог поједностављења зависи од полагања обезбеђења за увозне и друге дажбине.

Чланом 218. став 1. Уредбе прописано је да царински орган, у складу са условима и на начин предвиђен у чл. 219. и 220. Уредбе, даје одобрење за декларисање на основу књиговодствених исправа лицу које захтева да се **поступак стављања робе у слободан промет** изврши без обавезе допремања робе царинарници, у просторијама тог лица или на другим местима из члана 201. Уредбе, које одобри царински орган, под условом да то лице поднесе писмени захтев који садржи све податке потребне за давање одобрења прописане ставом 2. тог члана.

У складу са чланом 226. став 3. Уредбе који се односи на декларисање на основу књиговодствених исправа за **поступак царинског складиштења**, за издавање одобрења и спровођења поједностављења сходно се примењује члан 224. Уредбе.

Сходном применом члана 224. ст. 2. и 3. Уредбе, на декларисање на основу књиговодствених исправа за поступак царинског складиштења произлази, између осталог, да захтев за добијање одобрења за декларисање на основу књиговодствених исправа, ако околности то допуштају, може бити замењен општим захтевом за обављање овог поступка током одређеног периода. У том случају се, уз тај општи захтев, мора поднети и захтев за управљање царинским складиштем или захтев за измену или допуну већ издатог одобрења за управљање царинским складиштем.

Чланом 238. став 1. Уредбе прописано је да на основу писменог захтева, царински орган може да одобри **декларисање робе за извоз** на основу књиговодствених исправа, у складу са условима и на начин предвиђен у ставу 2. овог члана, лицу које жели да извозне формалности обавља у својим просторијама или на другом месту које је одобрио царински орган (у даљем тексту: овлашћени извозник).

.Одредбе чл. 234. до 245. Уредбе, које се примењују на робу декларисану за извоз, сходно се примењују и на робу пријављену за извоз у оквиру поступка пасивног оплемењивања (члан 231. Уредбе).

На основу напред наведеног произлази да обавеза поседовања одобрења за управљање царинским складиштем зависи од тога за које конкретне поступке ће роба која се увози бити декларисана. Одредбама које се односе на добијање статуса овлашћеног примаоца/пошиљаоца у транзиту, на декларисање на основу књиговодствених исправа за стављање робе у слободан промет, у поступак пасивног оплемењивања или у поступак извоза, није стриктно прописана та обавеза. С друге стране, ако се планира декларисање робе за стављање у поступак царинског складиштења, уз испуњавање осталих прописаних услова, потребно је поседовати и одобрење за управљање царинским складиштем, како је наведено у акту Управе царина бр. 148-I-030-01-21/2018 из нашег дописа, **уз посебну напомену** да је тај услов потребно испунити само ако се подноси општи захтев за обављање царинског складиштења током одређеног периода из члана 224. Уредбе.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Поступак заједничког договарања према међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања

(Објашњење Министарства финансија, бр. 430-01-229/2019-04 од 22.4.2019. год.)

1. УВОД

1.1. Уопштено о поступку заједничког договарања

Овај документ описује поступак заједничког договарања према уговорима/споразумима о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак/и на имовину које закључује Република Србија (у даљем тексту: међународни уговори о избегавању двоструког опорезивања).

Поступак заједничког договарања у оквиру међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања је међународни поступак којим се обезбеђује јединствена примена ових уговора. Такав поступак, дакле, није поступак који уређује домаће право државе уговорнице, већ посебан инструмент за решавање међународних пореских спорова.

Организација за економску сарадњу и развој (у даљем тексту: ОЕЦД) чији Република Србија није члан, објавила је Приручник о поступцима заједничког договарања (енг. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures - МЕМАР). Циљ објављивања приручника, у којем се наводе најбоље праксе у овој области, јесте да се промовише свест о функционисању поступака заједничког договарања. Приручник је објављен на вебсајту ОЕЦД-а (<http://www.oecd.org>).

Поглавље IV Смерница ОЕЦД-а за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске

управе (у даљем тексту: Смернице ОЕЦД-а за примену правила о трансферним ценама), такође, садржи посебан одељак о одговарајућим корекцијама и поступцима заједничког договарања.¹ У јулу 2017. године, Смернице ОЕЦД-а за примену правила о трансферним ценама ажуриране су новим издањем које садржи појашњења и измене усаглашене у БЕПС извештајима (енг. „Base Erosion and Profit Shifting” - Ерозија пореске основе и премештање добити”).²

1.2. Правни основ

Поступак заједничког договарања уређен је одредбама важећег међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања (обично је то члан 25. - Поступак заједничког договарања).

У складу са одредбама односног међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања, надлежни орган у Републици Србији (у даљем тексту: Србија) може непосредно комуницирати са надлежним органом друге државе уговорнице, ради постизања договора о опорезивању у Србији или у другој држави уговорници, а то може бити договор о појединачним случајевима или договор о општим темама (више о овоме видети у одељку 1.3. овог документа).

Информације о спровођењу поступака заједничког договарања у Србији, објављене су и у збирци ПЗД („поступак заједничког договарања - ПЗД”) профила држава, на веб сајту ОЕЦД-а: <http://www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm>

¹ Српски превод Смерница ОЕЦД за примену правила о трансферним ценама (издања из 2010. године) објавило је Српско фискално друштво 2011. године.

² Ново (из 2017. године) издање Смерница ОЕЦД-а за примену правила о трансферним ценама доступно је на веб сајту ОЕЦД-а: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

1.3. Садржај одредаба о поступку заједничког договарања

Одредбе међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања које уређују поступак заједничког договарања укључују, уз неке изузетке, следеће врсте поступака³:

³ Члан 25. ОЕЦД Модела конвенције о порезима на доходак и на имовину, у издању из 2017. године (у даљем тексту: ОЕЦД Модел конвенције) предвиђа следеће:

1. Ако лице сматра да мере једне или обе државе уговорнице доводе или ће довести до тога да не буде опорезовано у складу са одредбама ове конвенције, оно може, без обзира на правна средства предвиђена унутрашњим законом тих држава, да изложи свој случај надлежном органу једне или друге* државе уговорнице. Случај мора бити изложен у року од три године од дана првог обавештења о мери која доводи до опорезивања које није у складу са одредбама ове конвенције.

* Напомена: У складу са Коментаром члана 25. став 1. ОЕЦД Модела конвенције, Србија задржава право да користи одредбу из верзије ОЕЦД Модела конвенције из 2014. године (захтев се може поднети само надлежном органу државе резидентности или државе чији је држављанин лице које подноси захтев).

2. Ако надлежни орган сматра да је приговор оправдан и ако није у могућности да сам дође до задовољавајућег решења, настојаће да случај реши заједничким договором с надлежним органом друге државе уговорнице ради избегавања опорезивања које није у складу с овом конвенцијом. Постигнути договор примењује се без обзира на временска ограничења у унутрашњем закону држава уговорница.

3. Надлежни органи држава уговорница настоје да заједничким договором отклоне тешкоће или нејасноће које настају при тумачењу или примени ове конвенције. Они се могу и заједнички саветовати ради отклањања двоструког опорезивања у случајевима који нису предвиђени овом конвенцијом.

4. Надлежни органи држава уговорница могу непосредно међусобно општити, укључујући општење преко заједничке комисије коју чине они сами или њихови представници, ради постизања договора у смислу претходних ставова овог члана.

**5. Ако је,

(а) у складу са ставом 1, лице изложило свој случај надлежном органу државе уговорнице, сматрајући да су мере једне или обе државе уговорнице довеле до тога да не буде опорезовано у складу с одредбама ове конвенције, и ако

(б) надлежни органи, у складу са ставом 2, нису у стању да постигну договор о решавању тог случаја у року од две године од дана када су све информације које надлежни органи захтевају у циљу решавања случаја достављене надлежним органима обе стране,

било која нерешена питања која произилазе из тог случаја биће стављена пред арбитражу, ако лице то затражи писменим путем. Међутим, ова нерешена питања неће бити стављена пред арбитражу ако је одлуку о овим питањима већ донео суд или административни трибунал било које државе. Осим, ако лице на које се случај непосредно односи не прихвати заједнички договор којим се арбитражна одлука спроводи, таква одлука ће бити обавезујућа за обе државе уговорнице и биће извршена независно од било каквих временских ограничења предвиђених унутрашњим законима ових држава. Надлежни органи држава уговорница договарају се о начину примене овог става.

**Напомена: У складу са својом позицијом у односу на члан 25. став 5. ОЕЦД Модела конвенције, Србија задржава право да став 5. не укључи у своје међународне уговоре о избегавању двоструког опорезивања.

– поступак заједничког договарања у појединачним случајевима, који се могу покренути на захтев лица, при чему то лице доказује да су мере једне или обе државе уговорнице довеле или ће довести до тога да не буде опорезовано у складу са одредбама важећег међународног уговора;

– поступак заједничког договарања о општим питањима за решавање тешкоћа или сумњи у тумачењу или примени међународних уговора;

– поступак заједничког договарања о отклањању двоструког опорезивања у случајевима који нису обухваћени важећим међународним уговором⁴.

Поступци заједничког договарања поменути у другој и трећој алинеји претходног става покрећу се на захтев надлежног органа. Опште посматрано, заједнички договори који су постигнути у поступцима у оквиру друге алинеје, утичу на велики број лица која се опорезују.

Овај документ детаљније описује поступак заједничког договарања из става 1. прве алинеје овог одељка (1.3.).

Одредбе међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања које уређују поступак заједничког договарања не предвиђају обавезу надлежних органа да, у сваком случају, постигну решење (договор). Надлежни органи имају само обавезу да настоје да случај реше заједничким договором. Међутим, то не значи да такав договор може бити постигнут у сваком случају.

1.4. *Сврха поступка заједничког договарања надлежних органа*

Поступак заједничког договарања, као међувладин поступак, бави се разматрањем захтева једне од држава уговорница

⁴ На пример, у случају када резидент треће државе има сталну пословну јединицу у обе државе уговорнице, а државе уговорнице нису сагласне око износа добити који се приписује свакој од ових сталних пословних јединица.

сачињеног на основу међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања, у вези са пореским третманом лица које је обухваћено одредбама међународног уговора.

Сврха поступка заједничког договарања надлежних органа је да лицу на које се примењују одредбе међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања омогући да оствари своје право из тог уговора, у оквиру правних система држава уговорница.

1.5. Надлежни орган

У Србији, Министарство финансија је одговорно за пружање помоћи у поступку заједничког договарања према међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања које је закључила Србија. Ова помоћ се пружа бесплатно.

Листа држава (укључујући текстове уговора - на српском језику) са којима је Србија закључила међународне уговоре о избегавању двоструког опорезивања објављена је на следећем вебсајту: <http://www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?id=7063>

Поступак заједничког договарања према међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања је међународни поступак између надлежних органа обе државе уговорнице. Стога, како је наведено у наставку, лица која се опорезују не учествују у поступку заједничког договарања између надлежних органа чак и ако поступак започиње на њихов (лица) захтев. Од њих се, међутим, очекује да у току трајања поступка заједничког договарања, брзо и одговорно сарађују са надлежним органом.

Обавештења која се размене у поступку заједничког договарања подлежу пореској тајности, како је то дефинисано у важећим међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања.

2. ПОСТУПАК ЗАЈЕДНИЧКОГ ДОГОВАРАЊА ПРЕМА МЕЂУНАРОДНИМ УГОВОРИМА О ИЗБЕГАВАЊУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

2.1. Захтев за покретање поступка заједничког договарања

2.1.1. Лица која имају право да поднесу захтев

Захтев за покретање поступка заједничког договарања може поднети лице на које се односе одредбе важећег међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања.

2.1.2. Где се подноси захтев

Захтев се подноси надлежном органу државе резидентности лица на које се односе одредбе важећег међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања. У Србији, писмени захтеви за помоћ кроз поступке заједничког договарања у оквиру међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања шаљу се непосредно надлежном органу на следећу адресу:

Министарство финансија
Сектор за фискални систем
Кнеза Милоша 20
11000 Београд
Телефон: +381 11 3642 851
Email: fiskalni.sektor@mfin.gov.rs
www.mfin.gov.rs

У случају примене заштите из става 1. члана међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања којим се уређује једнак третман, захтев се подноси надлежном органу државе чије држављанство има лице које потражује погодности из важећег

међународног уговора, осим уколико тај међународни уговор не предвиђа другачије.

Лице које се опорезује, а које промени свој статус резидентности (постане резидент друге државе уговорнице и престане да буде резидент Србије) после настанка мере која доводи или може да доведе до опорезивања које није у складу са одредбама међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања, захтев подноси надлежном органу државе чији је резидент био у време када је односни порез који је, као резултат такве мере, био (или је могао бити) обрачунат или утврђен.

У случају двоструке резидентности, захтев се подноси у држави уговорници у којој лице сматра да је резидент. Стога, резидент Србије који је, такође, резидент и неке друге државе уговорнице и који сматра да је, према одредбама међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања, порески резидент само те друге државе уговорнице, захтев за помоћ у поступку заједничког договарања који се према одредбама међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања односи на његову пореску резидентност, подноси надлежном органу друге државе уговорнице.

2.1.3. Временски рок за подношење захтева

Захтев се мора поднети одмах након првог обавештења о мери у Србији или у другој држави уговорници која доводи до опорезивања које није у складу са одредбама међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Временски рок за подношење захтева одређен је у међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања (у члану којим се уређује поступак заједничког договарања).

Ако важећи међународни уговор о избегавању двоструког опорезивања не одређује посебан временски рок, као ни да се

постигнути договор примењује без обзира на временска ограничења у унутрашњем законодавству држава уговорница, надлежни орган у Србији, у циљу отклањања двоструког опорезивања или опорезивања које није у складу са одредбама међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања, узима у обзир застарелост/ограничења, из чл. 114а до 114з Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Ако се двоструко опорезивање или опорезивање које није у складу са одредбама важећег међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања отклања у другој држави уговорници, а међународни уговор не одређује да се постигнути договор примењује без обзира на временска ограничења у унутрашњем законодавству држава уговорница, приликом подношења захтева потребно је, такође, водити рачуна да ли се заједнички договор, у то време, може применити у другој држави уговорници.

Наредни текст, „одмах након првог обавештења о мери која доводи до опорезивања које није у складу са одредбама међународног уговора”, тумачи се на начин који је најповољнији за лице које се опорезује. То значи да, узимајући у обзир унутрашње законодавство о пореском поступку, временски рок за подношење захтева обично почиње да тече:

– ако је порез обрачунат у пореској пријави за порез по одбитку, од дана када је порез по одбитку обрачунат, обустављен и плаћен;

– ако је порез обрачунат у пореској пријави, од дана када је пореска пријава поднета пореском органу;

– ако је порез утврђен решењем о утврђивању пореза, од дана када је решење достављено лицу које се опорезује.

То, такође, значи да када до таквог опорезивања дође услед корекције добити коју је извршио надлежни орган (на пример, у пореским контролама) временски рок за подношење захтева у таквим случајевима ће почети да тече најкасније од дана када је решење о утврђивању пореза достављено лицу које се опорезује.

Захтев за покретање поступка заједничког договарања може се поднети без обзира на чињеницу што поступак по жалби још увек није завршен или зато што још увек нису искоришћена правна средства у српском законодавству или законодавству друге државе уговорнице. Међутим, потребно је узети у обзир чињеницу да према унутрашњем закону неких држава уговорница није могуће применити договор са садржајем који је различит од одлуке домаћег суда.

Изузетно, међутим, захтев се може поднети чак иако држава уговорница још увек није предузела радњу која би довела до опорезивања које није у складу са одредбама међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања, али ће највероватно то учинити (нпр. ако је порески орган усвојио обавезујућу пореску одлуку о пореском третману намераване активности или пре завршетка пореске контроле или достављања решења о утврђивању пореза ако је порески орган током пореске контроле, у свом записнику најавио неке пореске мере). Треба нагласити да је, у том случају, надлежни орган дужан да, пре почетка решавања случаја, сачека да се пореска контрола заврши (нпр. до достављања решења о утврђивању пореза).

2.1.4. Прихватљивост захтева

Захтев за покретање поступка заједничког договарања се може прихватити ако је из захтева јасно да су мере једне или обе државе уговорнице довеле или ће довести до опорезивања које није у складу са одредбама међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања.

У случају компанија ово се, обично, односи на утврђивање трансферних цена (тј. случајеве у којима порески органи једне или више држава коригују приход компанија које су део мултинационалних групација, у односу на трансакције унутар групе - примери одговарајућих корекција добити), као и на друге

случајеве (нпр. постојање сталне пословне јединице, приписивање добити сталној пословној јединици, дефинисање дохотка као добити од пословања или као дохотка из других чланова међународног уговора, коришћење пореских стопа према међународном уговору). У случају физичких лица, обично су у питању случајеви двоструке резидентности (када се лице сматра резидентом две државе уговорнице зато јер, према пореским законима обе државе, испуњава услове за стицање статуса резидента, а у обе државе се опорезује као резидент), непримерено коришћење пореза по одбитку на дивиденде, камату, ауторске накнаде и накнаде за самосталан рад, опорезивање зарада из радног односа и пензија.

У наставку су наведени неки други општи случајеви опорезивања које није у складу са одредбама међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања:

– доходак који према међународном уговору није предмет опорезивања у другој држави уговорници (или је предмет само делимичног опорезивања) опорезује се у тој држави (у потпуности или изнад износа дозвољеног међународним уговором);

– порески обвезник који се у држави уговорници чији је резидент опорезује порезом на доходак, укључујући и добит од пословања, опорезује се у другој држави уговорници на добит од пословања коју оствари у тој другој држави, иако у тој другој држави нема сталну базу/сталну пословну јединицу;

– двоструко опорезивање је резултат различитог, у државама уговорницама, дефинисања дохотка према међународном уговору;

– опорезивање у другој држави уговорници супротно је забрани неједнаког третмана по међународном уговору.

Ако је двоструко опорезивање настало услед непоштовања правила пореског поступка, то није опорезивање које није у складу са одредбама важећег међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања. То значи да није могуће поднети захтев за покретање

поступка заједничког договарања у случају када двоструко опорезивање настаје зато што се у другој држави уговорници – држави извора дохотка, не захтевају погодности из међународног уговора – онако како то предвиђају правила пореског поступка у тој другој држави. Наиме, поступак заједничког договарања не замењује поступак за умањење или повраћај пореза по одбитку/ пореза у другој држави уговорници. Захтев за покретање поступка заједничког договарања може се поднети само ако је захтев за такво умањење или повраћај пореза одбијен у другој држави уговорници.

2.1.5. Начини подношења захтева

Захтев се подноси у писаној форми на адресу која је наведена у одељку 2.1.2. овог документа. У случају обимније документације, нарочито у случајевима корекције добити у вези са трансферним ценама, могуће је, и саветује се, да се додатна документација поднесе, такође, у писаној форми, као прилог писменом захтеву.

Захтев и приложена документација подносе се на српском језику. С обзиром на међународну природу поступка, као и како би се убрзало вођење поступка и комуникација са надлежним органима других држава, пожељно је да лице које се опорезује захтев поднесе и на енглеском језику. У случају да су приложене копије докумената на неком другом страном језику, а не на енглеском језику, уз захтев се мора приложити и њихов превод на енглески и српски језик. Превод захтева и приложене документације треба да овери овлашћено лице.

2.1.6. Садржај захтева

Треба нагласити да брзина решавања одређеног случаја у поступку заједничког договарања зависи, између осталог, и од садржаја захтева, као и приложене документације. Потпуни захтев омогућава да се случајеви брже разматрају.

Захтев треба да садржи следеће податке:

а) име, адресу/е, порески број/јеве и друге информације које су потребне да би се идентификовало лице које је надлежним органима поднело захтев или нека друга лица о којима је реч;

б) пореске периоде о којима је реч;

ц) детаље чињеница које се узимају у обзир и околности случаја (укључујући детаље о структури трансакције и односима између односних лица и других страна у предметним трансакцијама) и, прецизније, о природи и датуму мера које су разлог спора (укључујући, где је потребно, детаље о истом приходу примљеном у другој држави и укључивању тог дохотка у опорезиви приход у другој држави, као и о порезу који је, у вези са тим приходом, обрачунат или ће бити обрачунат у другој држави) и сродне износе у валутама дотичних држава, укључујући и копије свих пратећих докумената;

д) позивање на важеће националне прописе и међународни уговор. Када се примењује више него један међународног уговор, лице које подноси захтев треба да прецизира који међународни уговор се тумачи у односу на питање које је предмет спора;

е) следеће информације које је надлежном органу доставило лице које подноси захтев, укључујући и копије свих пратећих докумената:

– објашњење, зашто дотично лице мисли да постоји спор;

– детаље о било којим жалбама или правним поступцима које је дотично лице покренуло у вези са предметним трансакцијама и било којим судским одлукама које утичу на предмет спора;

– потписану изјаву односног лица, да су све информације у достављеној документацији истините и да ће, што је могуће пре и потпуније, одговорити на све захтеве надлежних органа, као и доставити сву документацију на захтев надлежних органа;

– копију коначног решења о утврђивању пореза у облику коначног решења о утврђивању пореза, записника о пореској

контроли или другог одговарајућег документа којим се оправдава предмет спора као и, ако је то потребно, копије других докумената које су о предмету спора издали порески органи;

– информације о свим захтевима које је дотично лице поднело у контексту неког другог поступка заједничког договарања или поступка решавања спора;

– информацију о томе да ли је надлежни орган већ разматрао предмет у односу на који је поднет захтев;

– информације о томе да ли је дотично лице захтев поднело и надлежном органу друге државе.

Поред тога, захтев мора садржати и:

– број контакт телефона;

– када лице заступа опуномоћени представник у поступку, одговарајуће пуномоћје мора бити приложено уз захтев;

– ознаку надлежног пореског органа (пореске управе) односног лица на које се примењује међународни уговор, као и надлежног иностраног пореског органа (пореске управе);

– друге информације које би, према наводима лица које се опорезује, биле релевантне за решавање случаја.

Лице које подноси захтев за покретање поступка мора, одмах, да обавести надлежни орган о било каквим променама у вези са садржајем захтева.

2.2. Поступак након подношења захтева

2.2.1. Провера захтева

Након подношења захтева, надлежни орган проверава да ли су испуњени формални услови за покретање поступка, а, нарочито, да ли је захтев поднесен у оквиру прописаног временског рока и да ли га је поднело лице које на то има право.

Надлежни орган, потом, проверава да ли је захтев потпун, тј. да ли је лице поднело захтев који садржи све податке који су наведени у одељку 2.1.6. овог документа. Ако одређени подаци недостају или су потребне додатне информације или документација, надлежни орган тражи од лица да захтев допуни, обично у року од три месеца од дана пријема захтева. Ако лице које је поднело захтев за покретање поступка заједничког договарања, из оправданих разлога, није у могућности да поднесе додатне информације или документацију у року који је назначен у захтеву надлежног органа, ово лице може да о тим разлозима обавести надлежни орган и затражи продужење рока. Уколико, чак и након додатног рока, лице не достави тражену документацију или не сарађује са надлежним органом, надлежни орган може да одбије захтев за покретање поступка заједничког договарања, слањем званичног обавештења (нпр. на основу примљених информација или документације надлежни орган није у могућности да провери да ли је примедба у захтеву оправдана). У том случају, надлежни орган, такође, спроводи поступак обавештавања или консултовања са другим надлежним органом, на начин на који је то описано у одељку 2.2.2. овог документа.

Ако надлежни орган, на основу потпуног захтева, закључи да у конкретном случају мере једне или обе државе уговорнице нису довеле или неће довести до опорезивања лица које није у складу са одредбама међународног уговора, обично се, у року од два месеца од дана пријема потпуног захтева, захтев за покретање поступка заједничког договарања одбија, уз достављање званичног обавештења. У том случају, надлежни орган, такође, спроводи поступак обавештавања или консултовања са другим надлежним органом, на начин како је то описано у одељку 2.2.2. овог документа.

2.2.2. Поступак заједничког обавештавања и консултовања са другим надлежним органом

Када се захтев поднесе само надлежном органу у Србији, који сматра да нису испуњени услови за покретање поступка или

када одбије захтев за покретање поступка заједничког договарања уз званично обавештење о осталим разлозима који су наведени у одељку 2.2.1. овог документа, надлежни орган у Србији о томе обавештава надлежни орган у другој држави, слањем дописа, обично, у року од два месеца од дана када је лице које се опорезује обавештено о одбијању. Надлежни орган може, такође, пре одбијања захтева, и да консултује други надлежни орган.

2.2.3. Почетак поступка

2.2.3.1. Наплата пореза у случају покретања поступка

Подношење захтева за покретање поступка заједничког договарања не прекида порески поступак.

Подношење захтева за покретање поступка заједничког договарања не одлаже извршење решења о утврђивању пореза. Међутим, лице које се опорезује и које подноси захтев за покретање поступка заједничког договарања може искористити све институте који, уобичајено, дозвољавају различите начине плаћања пореске обавезе (на пример, из чл. 73-74. Закона о пореском поступку и пореској администрацији).

2.2.3.2. Вођење поступка

Ако, на основу добијених обавештења и детаљног испитивања случаја, надлежни орган процени да су испуњени материјални услови за почетак поступка заједничког договарања, садржај захтева који је поднело лице на које се међународни уговор примењује може се, једнострано, решити коришћењем одговарајућих правних средстава у српском законодавству када је то, у појединачном случају, могуће. Ако је потребно, српски надлежни орган, са надлежним органом друге државе уговорнице, размењује мишљења и обавештења о случају како би се потврдило

одређено тумачење међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Ако садржај захтева није могуће једнострано решити коришћењем правних средстава у српском законодавству, надлежни орган започиње билатералну фазу поступка заједничког договарања са надлежним органом друге државе уговорнице. Уопштено говорећи, надлежни орган обавештава лице које подноси захтев, о почетку билатералне фазе поступка, у року од два месеца од дана пријема потпуног захтева.

Када је поступак заједничког договарања покренут на иницијативу надлежног органа друге државе уговорнице, а случај се односи и на лица која се опорезују у Србији (на пример, случајеви у оквиру одредаба међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања који се односе на повезана предузећа или резидентност), надлежни орган у Србији о томе обавештава лице које се опорезује у Србији и на које се поступак односи, обично у року од два месеца, уколико оно, још увек, није обавештено о случају. У тим случајевима, лице које се опорезује је у обавези да сарађује са надлежним органом. Ако је потребно, надлежни орган у Србији може захтевати да лице које се опорезује достави додатне информације или документацију.

2.2.4. Однос између поступка заједничког договарања и примене домаћих правних средстава

У складу са чланом 16. Устава Републике Србије, потврђени међународни уговори и опште прихваћена правила међународног права део су правног система Републике Србије и непосредно се примењују*

*** Напомена: Решења садржана у међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања имају предност у односу на решења садржана у пореским и другим законима Републике Србије.**

2.3. Примена поступка заједничког договарања

Поступак заједничког договарања се, у складу са међународном праксом, одвија непосредно између надлежних органа обе државе уговорнице. Будући да је садржај таквог међународног поступка консултативне природе, лица која се опорезују – чак и ако се поступак покреће на њихов захтев – не учествују у договарању надлежних органа (тј. не учествују у тим поступцима, нити им присуствују). Они само добију информације о резултату поступка. У изузетним случајевима, када је потребно додатно појаснити сложене чињенице и околности случаја, лице које се опорезује може бити позвано да случај изложи надлежним органима, у циљу постизања усаглашеног разумевања случаја, што, опет, не значи да лице које се опорезује на тај начин учествује у разговорима између надлежних органа.

Како би се појасниле околности и постигао договор, надлежни органи могу разменити мишљења непосредно укључујући и, за потребе такве размене мишљења, кроз посебна радна тела која оснивају и у чијем се саставу налазе представници оба надлежна органа. У пракси, мишљења се обично размењују у писаној форми (обично на енглеском језику).

Брзина поступка зависи од околности сваког појединачног случаја. Када је потребно додатно појаснити околности конкретног случаја у поступку, лице које је поднело захтев за покретање поступка заједничког договарања, са надлежним органом мора сарађивати проактивно, транспарентно и у доброј вери и, као и да му достави потребне информације и документацију. Посебно је важно да надлежни органи не добију контрадикторне информације (на пример, од лица које се опорезује и повезаног лица у другој држави) јер то може значајно успорити поступак. Документација коју подноси лице које се опорезује или повезано лице у поступку мора, стога, бити пажљиво проверена у погледу тачности и доследности. Недостатак сарадње може довести до тога да надлежни орган

у Србији није у стању да пружи помоћ у поступку заједничког договарања, како је то објашњено у одељку 2.2.1. овог документа што би, у конкретном случају, за последицу могло да има неуспех у постизању заједничког договора надлежних органа о отклањању двоструког опорезивања или опорезивања које није у складу са међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања у предметном случају. Надлежни орган у поступку, такође, добија резултате истраге о чињеницама и околностима у другој држави уговорници. Било каква неслагања између надлежних органа у вези са дефинисањем околности случаја могу се појаснити у току разговора/консултација.

Надлежни орган, углавном, ако је то могуће, телефоном, обавештава лице које је поднело захтев, о статусу и напретку предмета.

Обавештења која се размене у току поступка заједничког договарања су заштићена, на начин како је то дефинисано у важећем међународном уговору о избегавању двоструког опорезивања (обично, у члану 26. – Размена обавештења). Обавештења која се размене у поступку заједничког договарања су, стога, заштићена као тајни подаци, у складу са чланом 7. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Узимајући у обзир наведену природу поступка заједничког договарања и међународну праксу која је сумарно приказана у Приручнику о поступцима заједничког договарања (енг. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures – МЕМАР), у случају поступака заједничког договарања у оквиру међународних уговора, документи који се размењују између надлежних органа обе државе уговорнице у вези са поступком заједничког договарања не откривају се лицима која се опорезују.

Уколико надлежни органи држава уговорница не постигну договор у току поступка заједничког договарања, надлежни орган о томе обавештава лице које је поднело захтев. Потребно

је напоменути да поступци заједничког договарања, у одређеним посебним случајевима, могу трајати дужи временски период.

2.4. Спровођење заједничког договора

Уопштено говорећи, било који договор који се постигне у поступку заједничког договарања примењује се без обзира на временска ограничења у унутрашњем закону држава уговорница.

Изузетак се примењује, у складу са одређеним међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања, ако у члану који уређује поступак заједничког договарања не постоји посебна одредба да се постигнути договор примењује без обзира на временска ограничења у унутрашњем закону држава уговорница. То значи да се у Републици Србији о застарелости (ограничењима) из чл. 114а до 114з Закона о пореском поступку и пореској администрацији (или о застарелости/ограничењима, у другој држави уговорници – у случају примене у другој држави уговорници) мора водити рачуна приликом примене заједничког договора према међународним уговорима.

Када надлежни органи држава уговорница постигну договор у оквиру поступка заједничког договарања, надлежни орган који је поступак иницирао, о садржају договора обавештава лице које је поднело захтев, обично у року од два месеца након што је договор закључен. У случају поступка заједничког договарања за потребе корекције добити у вези са трансферним ценама, надлежни орган у Србији обавештава резидента Србије на кога се поступак односи, о садржају договора, обично, у року од два месеца након што је договор закључен, чак и ако је поступак покренуо надлежни орган друге државе уговорнице на захтев њеног резидента.

Лице које се опорезује не може од пореског органа тражити да се одлука која је донета у оквиру поступка заједничког договарања примењује само делимично а не у потпуности.

2. Коришћење пореског кредита по основу пореза на капитални добитак који је плаћен у другој држави (Црној Гори)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-98/2018-04 од 17.4.2019. год.)

Између Републике Србије и Црне Горе закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени гласник РС – Међународни уговори”, бр. 10/11, у дањем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2012. године.

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

Сходно члану 13. (Капитални добитак) став 1. Уговора, добитак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Републике Србије) од отуђења непокретности наведене у члану 6. овог уговора, а која се налази у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Црној Гори) може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Црној Гори – ово уколико је домаћим пореским законодавством Црне Горе прописана обавеза обрачунавања и плаћања пореза).

Имајући у виду наведену одредбу члана 13. (Капитални добитак) став 1. Уговора, према којој резидентно правно лице, у Црној Гори, подлеже опорезивању капиталног добитка оствареног продајом непокретности која се налази у Црној Гори, Уговор, у члану 23. (Отклањање двоструког опорезивања) став 1, садржи решење које, у циљу отклањања двоструког опорезивања, прописује примену метода кредита за порез плаћен у Црној Гори.

Одредбом члана 27. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 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, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон), прописано је да капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

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

Сходно члану 30. став 1. Закона, капитални добитак укључује се у опорезиву добит у износу одређеном на наин прописан овим законом.

Према одредбама члана 53б ст. 1. и 2. Закона, резидентни обвезник који у другој држави оствари капитални добитак по основу продаје имовине из члана 27. став 1. овог закона, на који је плаћен порез у тој другој држави, може умањити обрачунати порез на добит правних лица у Републици за износ пореза плаћеног у тој другој држави, при чему порески кредит не може бити већи од пореза који би, по стопи прописаној одредбом члана 39. став 2. Закона, био обрачунат на капитални добитак утврђен у складу са одредбама овог закона.

Порески кредит из става 1. овог члана не признаје се по основу пореза који је плаћен у другој држави уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања право опорезивања капиталног добитка припада искључиво Републици (члан 53б став 3. Закона).

Напомињемо да се наведене одредбе члана 53б Закона примењују на утврђивање, обрачунавање и плаћање пореске обавезе почев за 2019. годину, односно за порески период који почиње у

2019. години, сходно одредби члана 15. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 95/18).

Имајући у виду наведено, обвезник који је продајом непокретности (у власништву) у другој држави (Црној Гори) остварио капитални добитак на који је (у тој држави) платио порез, има право на умањење обрачунатог пореза на добит у Републици (почев за 2019. годину), под условима прописаним одредбама члана 53б Закона.

Начин остваривања права на предметни порески кредит ближе ће уредити министар финансија.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Састављање консолидованих финансијских извештаја правних лица и примена Међународних стандарда финансијског извештавања (МСФИ)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-251/2019-08 од 15.4.2019. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

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.

Чланом 27. став 1. Закона, прописано је да су правна лица која имају контролу (контролно, односно матично правно лице) над једним или више правних лица (подређено, односно зависно правно лице), у складу са овим законом и са захтевима МСФИ, обавезна су да састављају, приказују, достављају и обелодањују консолидоване финансијске извештаје.

Међутим, одредбама члана 27. став 5. овог закона, дефинисан је изузетак када правна лица немају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја: „уколико вредности имовине и пословног прихода матичног и зависних правних лица, не рачунајући међусобна учешћа, потраживања и обавезе, међусобне резултате и међусобне пословне приходе и расходе матичног и зависних правних лица, у збиру не прелазе половину критеријума за мало правно лице, у смислу члана 6. став 3. овог закона, матично правно лице није обавезно да саставља, доставља и обелодањује консолидоване финансијске извештаје”.

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, је наведено следеће:

- власник матичног правног лица је са седиштем у иностранству и у обавези да је саставља консолидоване финансијске извештаје у складу са МСФИ;

- матично правно лице које је резидент у Србији припрема консолидоване финансијске извештаје јер има потпуну контролу над зависним правним лицем на дан 31. децембар 2018. године;

- у поступцима консолидације матичног правног лица у Србији утврђено је да привредно друштво прелази један од критеријума за мало правно лице.

Имајући у виду горе наведено, уколико вредности имовине и пословног прихода матичног и зависних правних лица у смислу члана 27. став 5. Закона, у збиру не прелазе половину критеријума из члана 6. став 3. Закона за мало правно лице (пословни приход: 4,4 милиона евра и просечна вредност пословне имовине: 2,2 милиона евра), матично правно лице није у обавези да саставља консолидоване финансијске извештаје.

Дакле, обавеза састављања консолидованих финансијских извештаја постоји искључиво за она матична правна лица која испуњавају оба услова (кумулятивно) из члана 27. став 5. Закона (пословни приход већи од 4,4 милиона евра у динарској

противвредности и просечна вредност пословне имовине већа од 2,2 милиона евра у динарској противвредности). Самим тим, желели бисмо да истакнемо да привредно друштво, у конкретном случају, нема могућност да за потребе састављања редовног годишњег финансијског извештаја примени МСФИ, с обзиром да нема обавезу састављања консолидованог финансијског извештаја у складу са Законом. Поново напомињемо да се обавезна примена МСФИ односи на састављање финансијских извештаја великих правних лица, правних лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавних друштава, односно друштава која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, као и средњих правних лица уколико одлуче да примењују МСФИ.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС”, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

2. Вођење пословних књига у смислу Закона о рачуноводству (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-296/2019-16 од 12.4.2019. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/1 8, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У предметном захтеву који нам је достављен, наведено је следеће:

- Комора медицинских сестара и здравствених техничара Србије (у даљем тексту: Комора) има својство правног лица и уписана је у АПР-у у Регистар удружења. У свом саставу Комора има 6 огранака као организационих јединица, који немају својство правног лица, што је прописано чланом 7. став 3. Закона о удружењима грађана и чланом 18. став 1. Статута Коморе. Комором руководи директор који заступа Комору и одговара за законитост рада и пословања Коморе.

- Питање: да ли Комора медицинских сестара и здравствених техничара Србије, као правно лице, треба да има централизовану организацију рачуноводства, односно да ли пословне промене Коморе, као правног лица, треба да води једна књиговодствена агенција, како је то прописано чланом 15. Закона, а чиме би било омогућено поштовање члана 7. Закона, или може сваки огранак понаособ да има своју посебну књиговодствену агенцију, чиме се не омогућава поштовање члана 7. Закона, зато што оваквом организацијом рачуноводства у Комори, на нивоу правног лица, није омогућена контрола и увид улазних података у свакодневним рачуноводственим пословима?

Одредбама члана 7. ст. 1. и 2. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Унос података у пословне књиге организује се тако да омогући:

- 1) контролу улазних података;
- 2) контролу исправности унетих података;
- 3) увид у промет и стање рачуна главне књиге;
- 4) увид у хронологију обављеног уноса пословних промена;
- 5) чување и коришћење података.

Одредбама члана 14. Закона, прописано је да правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја.

Одредбама члана 15. став 1. Закона прописано је да вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја правно лице, односно предузетник може поверити уговором у писаној форми, у складу са законом, привредном друштву или предузетнику, који имају регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга.

Одредбама члана 32. став. 2. Закона прописано је да за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица, одговоран је законски заступник, орган управљања и надзорни орган правног лица у складу са законом, односно предузетник, као и одговорно лице из члана 14. овог закона.

Имајући у виду наведено, као и чињеницу да је Комора правно лице (њени огранци немају својство правног лица), а на основу података изнетих у захтеву, указујемо на следеће:

– Комора својим општим актом, а у складу са Законом, уређује организацију и начин функционисања рачуноводства, у смислу да ли ће ове послове обављати самостално у оквиру самог правног лица или ће предметне послове у складу са Законом поверити правном лицу или предузетнику у смислу члана 15. став 1. Закона;

– Комора је дужна да обезбеди да се унос података организује на начин дефинисан чланом 7. Закона;

– сагласно Закону, за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица, одговоран је законски заступник, орган управљања и надзорни орган правног лица у складу са законом, односно предузетник, као и одговорно лице из члана 14. овог закона;

– огранак који нема својство правног лица, сагласно овом Закону, не може поверити вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја другом правном лицу, односно предузетнику, за разлику од правних лица и предузетника који имају ту могућност сагласно члану 15. став 1. Закона.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима које сте изнели у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС”, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

3. Да ли привредно друштво, које није применило Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП) већ Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ) у 2016. години, када се као мало правно лице први пут квалификовало за обавезну примену МСФИ за МСП (у складу са Законом о рачуноводству), може да користи изузетке од ретроспективне примене дефинисане параграфом 35.9 МСФИ за МСП, приликом накнадне исправке ове грешке у финансијском извештају за 2018. годину што би значило да обрачуна амортизацију од датума преласка на МСФИ за МСП тј. за

2015. и 2016. годину и изврши корекције почетних стања и упоредних података?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-236/2019-16 од 03.4.2019. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр: 62/13 и 30/18, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 20. Закона прописано је да 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.

Одредбама члана 21. став 1. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП.

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог је наведено следеће:

- у периоду у којем је било средње правно лице (од 2009. до 2015. године) и финансијске извештаје састављало у складу са тзв. „комплетним” МСФИ, привредно друштво није обрачунавало амортизацију за нематеријалну имовину (жиг) будући да је руководство проценило да жиг представља нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком трајања (у складу са МРС 38:

Нематеријална имовина). Оваква процена руководства привредног друштва потврђена је од стране матичног друштва из иностранства и сваке године је приликом вршења ревизије била прихваћена од стране друштва за ревизију које је издавало позитивно мишљење без квалификација;

- на крају 2015. године дошло је до промене величине привредног друштва и оно је за 2016. годину разврстано као мало правно лице, те је финансијски извештај за 2016. годину требало да састави у складу са МСФИ за МСП. За разлику од МРС 38, у оквиру МСФИ за МСП (Одељак 18: *Нематеријална имовина осим гудвила*) је прописано да за сву нематеријалну имовину (укључујући жиг) треба да се сматра да има корисни век трајања и да се амортизује на бази процене корисног века трајања, а уколико ентитет није у стању да изврши процену корисног века трајања, треба да претпостави да је век трајања десет година;

- прелазак на МСФИ за МСП привредно друштво је требало да изврши приликом састављања финансијских извештаја за 2016. годину и датум преласка је требао да буде почетак најранијег презентованог периода (01.01.2015. године). Међутим, привредно друштво је грешком у финансијским извештајима за 2016. годину уместо МСФИ за МСП, применило тзв. „комплетне” МСФИ и није обрачунало амортизацију за конкретну нематеријалну имовину за 2016. годину. За наредну годину (2017.) привредно друштво је применило МСФИ за МСП и обрачуната је амортизација;

- приликом састављања финансијских извештаја за 2018. годину уочена је ова грешка и донета одлука да се иста исправи, тј. да се обрачуна амортизација за 2015. и 2016. годину и изврши корекција нераспоређене добити ранијих година и исправка упоредних података. Руководство привредног друштва је донело одлуку да је процењени век трајања жига 10 година.

Параграфом 35.1 МСФИ за МСП прописано је да се овај одељак (прелазак на МСФИ за МСП) примењује на ентитет који примењује МСФИ за МСП по први пут, без обзира да ли је претходно примењивао тзв. „комплетне” МСФИ или неки други сет општеприхваћених рачуноводствених принципа, на пример

националне стандарде или је користио други оквир који се, рецимо, заснива на локалној пореској основи.

Ентитет који је примењивао МСФИ за МСП у претходном извештајном периоду, али чији последњи финансијски извештаји нису садржали експлицитно и безрезервно саопштење о усклађености са МСФИ за МСП, мора да примењује или овај одељак или МСФИ за МСП ретроспективно, у складу са Одељком 10 *Рачуноводствене пољитике, процене и грешке* као да ентитет није престајао да примењује МСФИ за МСП. Када овакав ентитет одлучи да не примењује овај одељак, и даље је у обавези да примењује захтеве за обелодањивање из параграфа 35.12А поред захтева за обелодањивање из Одељка 10.

Одредбама параграфа 35.9 МСФИ за МСП прописани су обавезни изузеци од ретроспективног кориговања ставки у финансијским извештајима које су приказане према претходном оквиру финансијског извештавања у следећим случајевима:

- (а) престанак признавања финансијских средстава и финансијских обавеза;
- (б) рачуноводство хедџинга;
- (ц) рачуноводствене процене;
- (д) пословања која се обустављају;
- (е) мерење учешћа без права контроле;
- (ф) државни зајмови.

Наведеним параграфом 35.9 МСФИ за МСП у тачки (ц) забрањује се ретроактивна примена рачуноводствене процене на датум преласка на примену МСФИ за МСП, којом се мења ранија процена на основу садашњих информација које нису биле доступне када су ставке биле првобитно процењене у складу са претходним оквиром финансијског извештавања (у конкретном случају, МСФИ). Самим тим, раније процене се не мењају као резултат информација које су се појавиле тек након датума преласка на МСФИ за МСП, и тако добијене информације сматрају се некорективним догађајем после извештајног периода у складу са параграфима 32.6 и 32.7 МСФИ за МСП.

С обзиром да у периоду од 2009. до 2015. године, када је примењивало тзв. „комплетне” МСФИ, привредно друштво није вршило амортизацију зига јер је рачуноводствена процена била да

је жиг нематеријална имовина са неограниченим корисним веком трајања, чињеница да, почев од финансијских извештаја за 2016. годину (услед преласка на примену МСФИ за МСП), привредно друштво има обавезу да третира жиг као нематеријалну имовину са ограниченим веком трајања и почне да обрачунава амортизацију за исти, за ово привредно друштво представља промену рачуноводствене процене.

Имајући у виду горе наведено, мишљења смо да привредно друштво може да користи изузетак од ретроспективне примене предвиђен параграфом 35.9 МСФИ за МСП, приликом накнадне исправке ове грешке у финансијском извештају за 2018. годину. С тим у вези, привредно друштво треба да обрачуна амортизацију од датума преласка на МСФИ за МСП тј. за 2015. и 2016. годину и изврши корекције почетних стања и упоредних података.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС”, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

4. Да ли микро правна лица која примењују Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица могу, сагласно члану 6. став 3. тог правилника, да примене тзв. малопродајну методу која не захтева вођење аналитичке евиденције робе у малопродаји?

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-128/2019-16 од 01.4.2019. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и

рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 11. став 8. Закона прописано је да су помоћне књиге аналитичке евиденције које се воде одвојено за нематеријална улагања, некретнине, постројења и опрему, инвестиционе некретнине, дугорочне финансијске пласмане, залихе, потраживања, обавезе и др. Сагласно ставу 9. овог члана дефинисано је да се помоћне књиге које се односе на имовину у материјалном облику исказују у количинама и новчаним износима.

Чланом 6. став 3. Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС”, бр. 118/13 и 95/14, у даљем тексту: Правилник) прописано је да у случају када за конкретну ситуацију и трансакцију нису прописана одговарајућа начела и правила одредбама овог правилника, пословни субјект може применити критеријуме за признавање и вредновање имовине, обавеза, прихода и расхода и резултата пословања који су прописани Међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП).

Одредбама члана 18. став 14. Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Сл. гласник РС”, бр. 118/13 и 95/14) предвиђено је да се обрачун излаза вредности залиха врши по следећим методама:

- 1) метод специфичне идентификације трошкова;
- 2) ФИФО метода („прва улазна једнака првој излазној”);
- 3) метода пондерисаног просечног трошка.

Одељком 13.16. МСФИ за МСП прописано је да ентитет може користи технике попут стандардног метода одређивања цена,

метода малопродајне цене или метода последње набавне цене за одмеравање ако резултат приближно одражава набавну вредност/цену коштања залиха. Стандардне цене коштања узимају у обзир уобичајени ниво коришћења основног и помоћног материјала, рада, ефикасности и капацитета. Оне се редовно проверавају и ако је неопходно мењају у складу са тренутним условима. Методом малопродајне цене, набавна вредност/цена коштања се одмерава смањењем продајне вредности залиха помоћу одговарајућег процента бруто марже.

Имајући у виду све наведено, напомињемо да Закон прописује вођење помоћних књига које се односе на имовину у материјалном облику и њихово исказивање у количинским и новчаним износима (тзв. „робно-материјално књиговодство”). Додатно указујемо да микро правна лица немају могућност примене одредбе члана 6. став 3. Правилника јер су у конкретном случају Правилником већ дефинисана правила за обрачун излаза вредности залиха.

С обзиром на горе наведено, мишљења смо да се обавеза вођења помоћних књига које се односе на имовину у материјалном облику и исказивање у количинама и новчаним износима (тзв. „робно-материјално књиговодство”) односи на сва правна лица, односно предузетнике који су обвезници примене Закона, укључујући и предузетнике (микро правна лица) који се баве трговином на мало.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС”, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У АПРИЛУ 2019. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о конверзији стамбених кредита индексираних у швајцарским францима	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 31 од 29. априла 2019. год.
Закон о допуни Закона о буџетском систему	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 31 од 29. априла 2019. год.
Закон о давању гаранције Републике Србије у корист Societe Generale Банка Србија а.д. Београд, Комерцијалне банке а.д. Београд и Vojvodanske банке а.д. Нови Сад по задужењу Јавног предузећа „Србијас” Нови Сад, по основу уговора о кредиту за изградњу гасовода на територији Републике Србије од границе са Републиком Бугарском до границе са Мађарском и другим суседним земљама са Републиком Србијом кроз улагање у капитал акционарског друштва South Stream Serbia AG, ZUG, Швајцарска	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 31 од 29. априла 2019. год.

Закон о потврђивању Споразума између Владе Републике Србије и Владе Чешке Републике о регулисању дуга Републике Србије према Чешкој Републици	<i>Сл. гласник РС – Међународни ујговори</i> , бр. 5 од 30. априла 2019. год.
Закон о потврђивању Споразума између Владе Републике Србије и Rondex Finance, Inc. о регулисању неизмиреног дуга Републике Србије према Rondex Finance, Inc. из периода клириншког начина плаћања	<i>Сл. гласник РС – Међународни ујговори</i> , бр. 5 од 30. априла 2019. год.

УРЕДБЕ

Уредба о начелима за унутрашње уређење и систематизацију радних места у Управи царина	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 26 од 05. априла 2019. год.
Уредба о разврставању радних места и мерилима за опис посла радних места царинских службеника	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 26 од 05. априла 2019. год.
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „НЕДЕЉА ЦРВЕНОГ КРСТА”	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 29 од 19. априла 2019. год.

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о изменама Правилника о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 27 од 12. априла 2019. год.
Правилник о допуни Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 30 од 25. априла 2019. год.
Правилник о измени Правилника о платама и другим примањима запослених у Министарству финансија – Пореска управа	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 30 од 25. априла 2019. год.
ОДЛУКЕ	
Одлука 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. 26 од 05. априла 2019. год.

Одлука о условима за смањење царинских дажбина на одређену робу	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 27 од 12. априла 2019. год.
Одлука о сезонским стопама царине на увоз одређених пољопривредних производа	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 27 од 12. априла 2019. год.
Одлука о образовању Радне групе за праћење реализације Програма за решавање проблематичних кредита за период 2018–2020. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 27 од 12. априла 2019. год.
Одлука о измени Одлуке о образовању Радне групе за реализацију активности у вези са поверавањем индиректног управљања програмом ИПАРД	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 27 од 12. априла 2019. год.
Одлука о условима за смањење царинских дажбина на одређену робу	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 29 од 19. априла 2019. год.
Одлука о сезонским стопама царине на увоз одређених пољопривредних производа	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 29 од 19. априла 2019. год.
Одлука о допуни Одлуке о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2019. години	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 30 од 25. априла 2019. год.

ОСТАЛО	
Акциони план за период 2019–2020. године за спровођење Стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 26 од 05. априла 2019. год.
Национални програм за сузбијање сиве економије са Акционим планом за спровођење Националног програма за сузбијање сиве економије за период 2019–2020. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 27 од 12. априла 2019. год.
ПРОПИСИ СВЕТСКЕ ЦАРИНСКЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ	
The classification decisions taken by the WTO Harmonized System Committee (62nd Session – September 2018) on specific products Одлуке о сврставању робе које је донео Комитет за Хармонизовани систем Светске царинске организације (62. заседање – септембар 2018. године) за одређене производе	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 24 од 01. априла 2019. год.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Ана Панчић. – 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