



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 12
децембар 2021.
година LXI
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 12
децембар 2021.
година LXI
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
Штампарија Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2021 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

1. а) Основица за утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену електричну енергију од стране снабдевача купцу - произвођачу, као крајњем купцу - потрошачу 11

б) Основица за обрачун акцизе за испоруку електричне енергије у случају уговорног односа снабдевача електричне енергије и купца - произвођача, односно крајњег купца који је на унутрашње инсталације прикључио сопствени објекат за производњу електричне енергије из обновљивих извора енергије, при чему се произведена електрична енергија користи за снабдевање сопствене потрошње, а вишак произведене електричне енергије предаје у преносни систем, дистрибутивни систем, односно затворени дистрибутивни систем и користи дистрибутивну/преносну мрежу за предају вишка произведене и преузимање електричне енергије када му његова производња није довољна да задовољи сопствене потребе 11

в) Основица за обрачунавање ПДВ за промет електричне енергије од стране снабдевача купцу - произвођачу..... 11

2. Порески третман преноса удела у случају кад привредно друштво - власник удела преноси удео без накнаде свом оснивачу - физичком лицу 20

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Опорезивање ПДВ у случају када обвезник ПДВ - лице Б купује једнонаменске вредносне ваучере, односно вишенаменске вредносне ваучере, од лица А у циљу њихове продаје свом клијенту - лицу В, при чему клијент - лице В те једнонаменске вредносне ваучере поклања својим запосленима, па запослени лица В по основу тих једнонаменских вредносних ваучера стичу добра, односно услуге од лица А..... 25

2. Порески третман преноса дела имовине у ситуацији када је реч о специфичним преносима делова имовине обвезника ПДВ - преносилаца, који се реализују кроз више фаза - преузимања пословања од стране стицаоца на више локација..... 32

-
3. Порески третман промета добара и услуга који се врши ЈКП „Београдске електране” у оквиру реализације Пројекта изградње топловода Обреновац - Нови Београд37
 4. Порески третман промета електричне енергије када у току функционисања електроенергетског система дође до тзв. преливања електричне енергије из једног преносног система у други, по основу којег долази до финансијског поравнања нежељених одступања у размени електричне енергије кроз Fskar процес47
 5. Порески третман преноса новчаних средстава од стране Града Београда обвезнику ПДВ - ЈКП „Београдске електране” за сврху плаћања услуга испитивања контаминираниог земљишта и ремедијације истог на локацији Топлане Нови Београд које треће лице пружа обвезнику ПДВ - ЈКП „Београдске електране“52
 6. Порески третман враћања повратне амбалаже после истека уговореног рока55
 7. Порески третман враћања повратне амбалаже ако у уговору о продаји није наведен рок за повраћај повратне амбалаже57
 8. Када обвезник ПДВ - продавац добара наплаћује од купца новчана средства на име заштите од невраћања повратне амбалаже (тзв. кауција), да ли се предметна новчана средства урачунавају у основуцу за обрачунавање ПДВ за промет добара?60

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица уколико је обвезник непосредно након увоза опреме из иностранства исту пренео у власништво даваоцу лизинга, у случају да у целисти исплати уговорену лизинг накнаду и, сагласно уговору о лизингу, постане власник предмета лизинга.....63
 2. Примена члана 32. став 16. Правилника о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима, а у вези са чланом 61в Закона о порезу на добит правних лица64
 3. Утврђивање набавне цене акција за сврху одређивања капиталног добитка у случају када је обвезник је стекао одређени број акција нерезидентног правног лица куповином истих (акција) из нове
-

емисије тог нерезидентног правног лица, и то по цени вишој од номиналне.....66

4. Признавање расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања у случају када је обвезник у 2021. години извршио продају потраживања за која је у периоду од 2013. до 2020. године исказивао расходе по основу исправке вредности, с тим што поједини расходи (исказани по наведеном основу) нису били признати у пореском билансу67

5. Опорезивање позајмица које је оснивач (физичко лице) дао свом повезаном лицу 70

6. Тумачење одредаба члана 15. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник (који обавља делатност која се односи на третман и одлагање отпада који није опасан) донира јединици локалне самоуправе контејнере за одлагање, односно разврставање комуналног отпада, у циљу заштите животне средине..... 77

7. Утврђивање расхода амортизације сталних средстава у складу са Законом о порезу на добит правних лица када обвезник, почев од 1. јануара 2019. године, започне накнадна улагања (на сталном средству разврстаном у некој од амортизационих група од II до V) која заврши, односно активира у том или у неком од наредних пореских периода, а целокупан износ накнадних улагања прелази износ од 10% неотписане рачуноводствене вредности средства на први дан пореског периода у ком је накнадно улагање активирано

8. Да ли се расход евидентиран у пословним књигама по основу накнаде зараде запосленом може признати у двоструко увећаном износу у складу са чланом 22г Закона о порезу на добит правних лица?82

9. Примена одредаба члана 22в Закона о порезу на добит правних лица у случају када је статусном променом друштво преносилац (коме расход по основу обезвређења није био признат у пореском периоду када је обезвређење извршено) пренело на друштво стицаоца претходно обезвређену имовину 85

10. Да ли се у пореском билансу признаје обезвређење залиха недовршене производње и готових производа које обвезник исказује у тзв. погонском књиговодству (у оквиру класе 9), на рачуну 983 - Отписи, мањкови и вишкови залиха учинака? 87

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву који удео има у свом власништву непрекидно најмање десет година и, с тим у вези, обавеза подношења пореске пријаве код исплате купопродајне цене на рате 93

2. Порески третман прихода по основу капиталног добитка који физичко лице оствари преносом уз накнаду удела у привредном друштву у случају када члан друштва пренесе удео или део удела који има у друштву, а по основу тог преноса друштво стиче сопствени удео 95

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли су порески дужник и јемци пореског дужника ослобођени плаћања пореза на пренос апсолутних права у случају кад, како се наводи, привредно друштво на основу одредаба члана 67. став 4. тачка 3а) и члана 67. став 7. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, давањем уместо плаћања намирује потраживања Републике Србије по основу јавних прихода Републике Србије, које се реализује на основу оверних споразума о намирењу пореске обавезе давањем уместо плаћања? 99

2. Да ли је ослобођен пореза на имовину објекат који је проглашен културним добром, за који се порез на имовину плаћа на право својине, како се наводи: 103

- „за површину објекта на којој порески обвезник обавља претежну делатност организовање састанака и сајмова; 103

- за део објекта који се издаје у закуп закупцу чија је претежна делатност производња и емитовање телевизијског програма и делатност кабловске телекомуникације (шифре делатности 6020 и 6110) - за време трајања тог закупа; 103

- за део објекта на којем порески обвезник не обавља претежну делатност нити је издат у закуп за обављање културне делатности“? 103

3. Кад просечна цена квадратног метра станова у зони није утврђена зато што у зони и граничним зонама није било најмање три промета станова, „да ли као елементи диспозитива решења треба да буду

исказане просечне цене и које (ако треба) и амортизација, ако је основица преузета од сличне непокретности на дан 31.12. године која претходи години обрачуна или је довољно да је исказана само пореска основица“?	107
4. Да ли из основице пореза на имовину за ветроелектрану треба искључити трошак изградње прикључка на преносни систем електромереже, који је имаоца права својине на ветроелектрани градио у својству финансијера, уместо плаћања накнаде за прикључење на преносни систем електромереже?	112
5. Плаћања пореза на имовину за објекат који је „стар више од сто година и у фази је урушавања“	116
6. Порески третман преноса права својине на више пословних простора као посебних делова зграде речног и језерског бродарства који се врши правним послом без накнаде, непосредном погодбом, на Републику Србију - Републичку дирекцију за имовину Републике Србије	117
7. Да ли се плаћа порез на имовину на грађевинско земљиште на коме, како се наводи, „нема комуналија, воде, канализације, одношења смећа и чести су прекиди у снабдевању електричном енергијом“?	118
8. Опорезивање земљишта површине преко 10 ари на којем више лица имају право сусвојине	120
9. а) Да ли се за кућу за становање површине 50m ² у којој живи и има пребивалиште само порески обвезник стар 85 година може умањити утврђени порез на имовину у складу са чланом 13. став 3. Закона о порезима на имовину ако се кућа по подацима службе надлежне за катастар непокретности налази на земљишту уписаном као грађевинско земљиште изван грађевинског подручја?	122
б) Да ли се летња кухиња, која служи само за спремање хране, за потребе утврђивања основице пореза на имовину разврстава у куће за становање или у помоћне објекте?	123
10. Ко је обвезник пореза на имовину на пословном објекту и земљишту на коме се тај објекат налази, који су у својини физичког лица и чије право својине је уписано у катастру непокретности, ако је то лице донело одлуку о повећању капитала са ретроактивним дејством, којом одлуком уноси наведене непокретности у капитал привредног друштва чији је једини оснивач, при чему наведена одлука није оверена код јавног бележника?	125

11. Да ли је нерезидентно правно лице које не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, обвезник пореза на имовину који не води пословне књиге ако у својим пословним књигама (које води у складу са Федералним законом о рачуноводству Руске Федерације) примењује међународне рачуноводствене стандарде (МРС) и међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ) и ако је Законом о потврђивању Уговора између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Руске федерације о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину прописано да резиденти државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или захтеву у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и захтева у вези са опорезивањем којима резиденти друге државе у истим условима, подлежу или могу подлећи? 129

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли је Институт за општу и физичку хемију а.д. Београд може да буде ослобођен од плаћања републичке административне таксе у складу са одредбом члана 18. тачка 4) Закона о републичким административним таксама? 139

2. Плаћање републичке административне таксе приликом подношења захтева странакe за упис у евиденцију држављана Републике Србије надлежном органу 141

3. Да ли су малолетни странци без родитељског старања или без пратње ослобођени плаћања таксе за привремени боравак из хуманитарних разлога?..... 145

4. Плаћање таксе унапред пре настанка таксене обавезе, између осталог, републичких административних такси и, с тим у вези, могућност коришћења доказа о уплати унапред плаћене таксе, у конкретном случају унапред, пре подношења захтева за преглед пошилки на граничном прелазу од стране ветеринарских и фито-санитарних служби 146

5. Да ли је Институт за медицину рада Србије „др Драгомир Карајовић” ослобођен од плаћања републичке административне таксе? 149

6. Да ли је Јавно предузеће за газдовање шумама „Србијашуме” ослобођено од плаћања републичке административне таксе када, у своје име и за свој рачун, поднесе надлежном органу (Министарству

пољопривреде, шумарства и водопривреде) захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа? 151

7. Плаћање такси унапред пре настанка таксене обавезе, између осталог, републичких административних такси и, с тим у вези, могућност коришћења доказа о уплати унапред плаћене таксе 154

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Утврђивање накнаде за постављање инсталација када се инсталације постављају на „локалним путевима”, односно изнад јавног пута и заштитног појаса јавног пута..... 157

2. Да ли Рудник олова и цинка „Грот“ ад Врање, чије се активно експлоатационо поље у целини налази на територији општине Босилеград, обрачунава и уплаћује накнаду на Законом прописани начин у случају када накнаду за коришћење ресурса и резерви минералних сировина дели тако што уплаћује у једнаком износу општини Босилеград и општини Врањска Бања?..... 159

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Начин одређивања капиталног добитка у случају када нерезидентно правно лице (резидент Републике Кипар) - власник удела у капиталу резидентног правног лица, предметни удео прода другом нерезидентном правном лицу 163

2. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно физичко лице (резидент Републике Хрватске) оствари продајом (трећем лицу) 50 одсто удела у резидентном правном лицу, при чему је претежна имовина резидентног правног лица непокретна имовина 167

3. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно физичко лице (резидент Републике Словеније) оствари продајом (трећем лицу) 50 одсто удела у резидентном правном лицу, при чему је претежна имовина резидентног правног лица непокретна имовина 170

4. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Босном и Херцеговином..... 173

5. Порески третман ауторских накнада које резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из Руске Федерације..... 182

6. Докази (документација) који су довољни за утврђивање стварног власника прихода као једног од услова за остваривање погодности из Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Хрватском - опорезивања бенефицираном стопом пореза по одбитку на ауторске накнаде 186

7. Остваривање права на порески кредит према уговорима о избегавању двоструког опорезивања који су у примени у Републици Србији односно да ли резидентни порески обвезник пореза на добит правних лица има право да непосредно примени одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања са Босном и Херцеговином, Бугарском, Мађарском и Румунијом, које се односе на примену метода кредита тј. да ли има право да му се (у циљу отклањања двоструког опорезивања) у Републици Србији призна порески кредит за износ пореза плаћеног у другој држави уговорници и то до висине српског пореза на добит обрачунатог на основицу од 100% оствареног прихода (или основица за обрачун пореза износи 40% од оствареног прихода како то у члану 53а став 4. прописује Закон о порезу на добит правних лица)? 194

ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Услови за остваривање фискалних погодности и директних давања привредним субјектима у приватном сектору..... 199

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Обавеза састављања пуног сета финансијских извештаја и примене МСФИ у случају када је матично правно лице истовремено микро правно лице и када је у питању мала група правних лица 201

Да ли правно лице „Х“ има обавезу да приликом састављања свог редовног годишњег финансијског извештаја примењује тзв. „пуне“ МСФИ или не?..... 201

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у децембру 2021. године 205

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. а) Основица за утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену електричну енергију од стране снабдевача купцу - произвођачу, као крајњем купцу - потрошачу

б) Основица за обрачун акцизе за испоруку електричне енергије у случају уговорног односа снабдевача електричне енергије и купца - произвођача, односно крајњег купца који је на унутрашње инсталације прикључио сопствени објекат за производњу електричне енергије из обновљивих извора енергије, при чему се произведена електрична енергија користи за снабдевање сопствене потрошње, а вишак произведене електричне енергије предаје у преносни систем, дистрибутивни систем, односно затворени дистрибутивни систем и користи дистрибутивну/преносну мрежу за предају вишка произведене и преузимање електричне енергије када му његова производња није довољна да задовољи сопствене потребе

в) Основица за обрачунавање ПДВ за промет електричне енергије од стране снабдевача купцу - произвођачу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01099/2021-04 од 13.12.2021. год.)

а) *Са аспекта Закона о накнадама за коришћење јавних добара*

Према члану 36. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник Републике Србије”, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис, 15/21 - др.

пропис, у даљем тексту: Закон о накнадама), обвезник накнаде за унапређење енергетске ефикасности је енергетски субјект који обавља енергетске делатности снабдевања електричном енергијом, снабдевања природним гасом и јавног снабдевања природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика.

Сходно члану 37. тачка 3) Закона о накнадама, основица накнаде за унапређење енергетске ефикасности је испоручена количина енергије и енергената изражена у мерној јединици kWh за електричну енергију.

Сагласно члану 39. став 1. Закона о накнадама, утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу врши обвезник накнаде из члана 36. став 1. тачка 1) овог закона приликом испостављања рачуна за испоручену енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу.

Количина испоручене електричне енергије, односно природног гаса који је основица за утврђивање накнаде из става 1. овог члана, утврђује се на основу читавања потрошње преко мерних уређаја на месту примопредаје, у складу са законом којим се уређује област енергетике (члан 39. став 2. Закона о накнадама).

Према члану 39. став 7. Закона о накнадама, основица за утврђивање износа накнаде се умањује за количину електричне енергије, откупљену по подстицајној цени од произвођача који имају статус повлашћеног произвођача електричне енергије, у складу са прописима из области енергетике.

Накнада за унапређење енергетске ефикасности утврђује се као производ количине енергената/енергије испоручене крајњим купцима и висине накнаде из члана 38. овог закона (члан 39. став 9. Закона о накнадама).

Према члану 2. тачка 56) Закона о енергетици („Службени гласник Републике Србије“, бр. 145/14), повлашћени произвођач

електричне енергије је енергетски субјект који производи електричну енергију из обновљивих извора енергије или високоефикасне комбиноване производње електричне и топлотне енергије и има право на подстицајне мере у складу са овим законом.

Према тачки 57) истог члана, подстицајне мере су инструменти или механизми подршке производњи енергије из обновљивих извора енергије или високоефикасној комбинованој производњи електричне и топлотне енергије.

Законом о изменама и допунама закона о енергетици („Службени гласник Републике Србије”, бр. 40/21, у даљем тексту: Закон о енергетици) брисани су, између осталог, појмови повлашћени произвођач електричне енергије, подстицајне мере и привремени повлашћени произвођач.

Према члану 2. став 10. Закона о енергетици („Службени гласник Републике Србије”, бр. 40/21), купац - произвођач је крајњи купац који је на унутрашње инсталације прикључио сопствени објекат за производњу електричне енергије из обновљивих извора енергије, при чему се произведена електрична енергија користи за снабдевање сопствене потрошње, а вишак произведене електричне енергије предаје у преносни систем, дистрибутивни систем, односно затворени дистрибутивни систем.

Сагласно члану 3. тачка 37) Закона о енергетској ефикасности и рационалној употреби енергије („Службени гласник Републике Србије”, бр. 40/21), купац - произвођач је правно или физичко лице или предузетник, крајњи купац електричне енергије који део својих потреба за електричном енергијом задовољава из сопствене производње електричне енергије и користи дистрибутивну мрежу за предају вишка произведене и преузимање електричне енергије када му његова производња није довољна да задовољи сопствене потребе.

У смислу тачке 53) истог члана Закона о енергетској ефикасности, повлашћени произвођач електричне енергије је правно лице или предузетник који производи електричну енергију у

високоефикасној когенерацији и остварује право на фид-ин тарифу, односно тржишну премију у складу са овим законом, при чему је високоефикасна когенерација, когенерација чија производња осигурава уштеду примарне енергије у односу на референтне вредности за одвојену производњу топлотне и електричне енергије за унапред задати проценат, израчунат у складу са Методологијом за утврђивање ефикасности поступка когенерације, као и производња у малој когенерацији и микро-когенерацијској јединици (тачка 3) истог члана); фид-ин тарифа је врста оперативне државне помоћи која се додељује у облику подстицајне откупне цене која се гарантује по kWh за испоручену електричну енергију испоручену у електроенергетски систем у току подстицајног периода.

Према члану 4. тачка 36) Закона о коришћењу обновљивих извора енергије („Службени гласник Републике Србије”, бр. 40/21), повлашћени произвођач електричне енергије из обновљивих извора енергије (у даљем тексту: повлашћени произвођач) је правно лице или предузетник који производи електричну енергију из обновљивих извора и остварује право на фид-ин тарифу или тржишну премију у складу са овим законом.

Одредбама члана 58. став 2. Закона о коришћењу обновљивих извора енергије уређено је да купац - произвођач из става 1. овог члана не може користити подстицајне мере у виду тржишне премије и фид-ин тарифе, нити може имати право на гаранције порекла.

Имајући у виду претходно наведено, када енергетски субјект који обавља енергетску делатност снабдевања електричном енергијом врши откуп електричне енергије по подстицајној цени од произвођача који имају статус повлашћених произвођача електричне енергије у складу са прописима из области енергетике, у обрачунском периоду, основица за утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности се умањује за тај обрачунски период, за количину електричне енергије откупљену по подстицајној цени од произвођача који имају статус повлашћеног произвођача електричне енергије (односно основица за утврђивање накнаде је

разлика укупно испоручене и укупно преузете електричне енергије од повлашћеног купца - произвођача).

Дакле, купац - произвођач није повлашћени произвођач, јер у складу са законом којим се уређује коришћење обновљивих извора енергије не може користити подстицајне мере у виду тржишне премије и фид-ин тарифе, нити може имати право на гаранције порекла.

Према томе, за испоручену електричну енергију од стране снабдевача купцу - произвођачу, као крајњем купцу - потрошачу, накнада се обрачунава на основицу коју чини укупно испоручена количина електричне енергије изражена у мерној јединици kWh за електричну енергију, а иста се обрачунава приликом испостављања рачуна за електричну енергију, у складу са законом којим се уређују накнаде за коришћење јавних добара.

б) Са аспекта Закона о акцизама

Према одредбама члана 40и Закона о акцизама („Службени гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20 и 53/21), прописано је да се на електричну енергију за крајњу потрошњу (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ 2716 00 00 00) плаћа акциза по стопи од 7,5%, при чему се крајњом потрошњом сматра испорука електричне енергије крајњим купцима у Републици Србији, укључујући и потрошњу електричне енергије од стране снабдевача за сопствене потребе, обрачуната на основу читавања потрошње преко мерних уређаја на местима примопредаје електричне енергије, у складу са законом којим се уређује област енергетике.

Обвезник акцизе на електричну енергију је лице које се, у складу са законом којим се уређује област енергетике, сматра снабдевачем електричном енергијом (члан 40ј Закона о акцизама).

Основицу за обрачун акцизе на електричну енергију из члана 40и став 1. Закона о акцизама чини цена електричне енергије у коју се урачунавају сви трошкови који су директно везани за испоручену електричну енергију, укључујући и трошкове који не зависе од потрошње електричне енергије, као и накнада за подстицај повлашћених произвођача електричне енергије, у складу са законом којим се уређује енергетика.

Сагласно одредбама члана 40л ст. 1. и 2. Закона о акцизама, снабдевач електричном енергијом обрачунава акцизу на електричну енергију на основу издатих рачуна, односно на основу обрачуна потрошње електричне енергије за сопствене потребе, у обрачунском периоду, тј. календарском месецу у којем је извршено читавање потрошње електричне енергије.

Обавеза обрачунавања акцизе, у складу са чланом 40л став 3. Закона о акцизама, настаје најранијим од следећих дана, и то даном:

1) читавања потрошње електричне енергије, на основу података о мерењу испоручене електричне енергије;

2) утврђивања процењене потрошње електричне енергије.

Мерење испоручене електричне енергије из става 3. тачка 1) овог члана врши оператор преносног система, односно оператор дистрибутивног система (члан 40л став 4. Закона о акцизама).

Снабдевач електричном енергијом дужан је да за испоручену, односно процењену испоруку електричне енергије изда рачун, односно да сачини обрачун из става 1. овог члана, у року од осам дана од дана настанка обавезе по основу акцизе (члан 40л став 7. Закона о акцизама).

Рачун, односно обрачун из става 7. овог члана обавезно садржи податак о датуму настанка обавезе по основу акцизе, основици за обрачун акцизе, стопи акцизе и износу обрачунате акцизе (члан 40л став 8. Закона о акцизама).

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о начину и поступку обрачунавања и плаћања акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу („Службени гласник РС”, бр. 76/15, 101/16, 86/17 и

75/19) прописано је да је обвезник акцизе на електричну енергију из члана 40ј Закона о акцизама снабдевач електричном енергијом када снабдева крајњег купца електричном енергијом, као и када обезбеђује електричну енергију за сопствене потребе.

Одредбом члана 2. став 5. наведеног правилника прописано је да основицу за обрачун акцизе на електричну енергију из члана 40и став 1. Закона о акцизама чини цена електричне енергије, односно укупно обрачунати износ из рачуна у који су урачунати сви трошкови који су директно везани за испоручену електричну енергију, укључујући и трошкове који не зависе од потрошње електричне енергије, као и накнада за подстицај повлашћених произвођача електричне енергије. Основица за обрачун акцизе не обухвата износ попушта који се одобравају крајњим купцима.

Сагласно наведеном, у конкретном случају, када је уговорном односу снабдевача електричне енергије и купца - произвођача, односно крајњег купца који је на унутрашње инсталације прикључио сопствени објекат за производњу електричне енергије из обновљивих извора енергије, при чему се произведена електрична енергија користи за снабдевање сопствене потрошње, а вишак произведене електричне енергије предаје у преносни систем, дистрибутивни систем, односно затворени дистрибутивни систем и користи дистрибутивну/преносну мрежу за предају вишка произведене и преузимање електричне енергије када му његова производња није довољна да задовољи сопствене потребе, основицу за обрачун акцизе, према нашем мишљењу, чини цена укупно испоручене електричне енергије снабдевача купцу - произвођачу у коју се урачунавају сви трошкови који су директно везани за испоручену електричну енергију, укључујући и трошкове који не зависе од потрошње електричне енергије, као и накнада за подстицај повлашћених произвођача електричне енергије, у складу са законом којим се уређује енергетика, а сагласно наведеним прописима којима се уређује област акциза.

в) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: ЗПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Добрима се сматрају и вода, електрична енергија, гас и енергија за грејање, односно хлађење (члан 4. став 2. ЗПДВ).

Према члану 4. став 3. тачка 8) ЗПДВ, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и размена добара за друга добра или услуге.

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

Порески дужник, у смислу овог закона, је прималац добара и услуга, ако страном лице није одредило пореског пуномоћника (члан 10. став 1. тачка 3) ЗПДВ).

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је прималац електричне енергије и природног гаса који се испоручују преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје, за промет електричне енергије и природног гаса извршен од стране другог обвезника ПДВ (члан 10. став 2. тачка 4) ЗПДВ).

У складу са чланом 17. став 1. ЗПДВ, 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.

Ако се накнада или део накнаде не остварује 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).

Одредбом члана 47. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: ППДВ) прописано је да ако се накнада не остварује у новцу, већ у добрима или услугама, основицом се сматра тржишна вредност добара или услуга који се добијају на име накнаде на дан њиховог промета, у коју није укључен ПДВ.

Ако се накнада остварује делом у новцу, а делом у добрима или услугама, основицом се сматра збир новчаног износа и тржишне вредности добара или услуга који се добијају на име дела накнаде на дан њиховог промета, у који није укључен ПДВ (члан 47. став 2. ППДВ).

Ако за промет добара или услуга на дан настанка пореске обавезе у складу са ЗПДВ није позната тржишна вредност добара или услуга који се добијају на име накнаде или дела накнаде, основица за обрачунавање ПДВ за промет добара или услуга утврђује се као тржишна вредност добара или услуга које ће, као накнаду или део накнаде, обвезник ПДВ остварити за свој промет, у коју није укључен ПДВ, на дан настанка пореске обавезе за тај промет (члан 47. став 3. ППДВ).

Ако се тржишна вредност добара или услуга из става 3. овог члана разликује од тржишне вредности добара или услуга на дан њихове испоруке, сматра се да је дошло до измене основице у смислу члана 21. Закона (члан 47. став 4. ППДВ).

Сагласно наведеном, код испоруке електричне енергије од стране обвезника ПДВ снабдевача купцу - произвођачу, основица

за обрачунавање ПДВ утврђује се за укупно испоручену електричну енергију утврђену читавањем стања у циљу обрачуна потрошње. Основицу за обрачунавање ПДВ за промет електричне енергије од стране снабдевача купцу - произвођачу чини укупан износ накнаде који обвезник ПДВ - снабдевач прима или треба да прими за тај промет, без ПДВ, у конкретном случају збир износа накнаде која се наплаћује у новцу и износа тржишне вредности електричне енергије коју је купац - произвођач испоручио обвезнику ПДВ - снабдевачу, без ПДВ.

За промет електричне енергије од стране обвезника ПДВ купца - произвођача обвезнику ПДВ - снабдевачу, порески дужник је прималац (обвезник ПДВ - снабдевач), с обзиром на то да је реч о електричној енергији набављеној ради даљег промета.

Обвезник ПДВ - снабдевач, односно обвезник ПДВ купац - произвођач дужан је да за промет електричне енергије изда рачун у складу са ЗПДВ и ППДВ.

Поред тога напомињемо, подаци о наведеним прометима исказују се у Обрасцу ПОПДВ у одговарајућим деловима предвиђеним за исказивање података о прометима који се врше уз накнаду.

2. Порески третман преноса удела у случају кад привредно друштво - власник удела преноси удео без накнаде свом оснивачу - физичком лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-585/2019-04 од 08.12.2021. год.)

а) Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон,

142/14, 91/15 - аугентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: ЗПДПЛ) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

Сходно члану 7. став 1. ЗПДПЛ, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

У складу са чланом 7а тачка 4) ЗПДПЛ, на терет расхода не признају се поклони чији је прималац повезано лице из члана 59. овог закона.

У конкретном случају, обвезник намерава да свој (100%) удео који има у зависном правном лицу, пренесе без накнаде свом оснивачу - физичком лицу.

С тим у вези, расход који обвезник (сагласно прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП) евидентира у својим пословним књигама по основу преноса удела без накнаде свом оснивачу - повезаном лицу из члана 59. овог закона, не признаје се у пореском билансу обвезника у складу са чланом 7а тачка 4) ЗПДПЛ.

б) Са аспекта Закона о порезима на имовину

Одредбом 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, 99/18- УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: ЗПИ) прописано је да се порез на имовину 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 томе, право својине на уделу у правном лицу није предмет опорезивања порезом на имовину.

Према одредби члана 14. став 6. тачка 1) ЗПИ, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, удела у правном лицу, односно хартија од вредности.

Дакле, пренос без накнаде удела у правном лицу није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, што значи и у случају кад их привредно друштво - власник удела пренесе без накнаде свом оснивачу - физичком лицу.

в) Са аспекта Закона о порезу на доходак грађана и Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање

Према 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, 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, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21, у даљем тексту: ЗПДГ), порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети тим законом.

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

Одредбом члана 13. став 1. ЗПДГ прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Према одредби члана 14. став 1. ЗПДГ, зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем.

Одредбом 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, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21, у даљем тексту: ЗДОСО) прописано је да је оснивач, односно члан привредног друштва осигураник - физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар надлежне организације.

Основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа (члан 13. став 1. ЗДОСО).

Основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва који су засновали радни однос са привредним друштвом чији су оснивачи, односно чланови је зарада у складу са чланом 13. овог закона (члан 23. став 2. ЗДОСО).

Сагласно одредби члана 105. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 - УС, 113/17 и 95/18 - др. закон, у даљем тексту: ЗОР), зарада се састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде

по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду.

Под зарадом, у смислу става 1. члана 105. Закона о раду, сматрају се сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1)-4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (члан 105. став 3. ЗОР).

Одредбом члана 120. ЗОР прописано је да се општим актом, односно уговором о раду може да утврди право на:

- 1) јубиларну награду и солидарну помоћ;
- 2) брисана („Службени гласник РС, број 61/05);
- 3) брисана („Службени гласник РС”, број 61/05);
- 4) друга примања.

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице, које је оснивач и запослени у привредном друштву чији је оснивач, оствари примање од тог привредног друштва, по основу стицања удела без накнаде које (100% удела) то привредно друштво има у другом привредном друштву, такво стицање удела је предмет опорезивања порезом на доходак грађана на зараду. На тако остварено примање обрачунавају се и плаћају и доприноси за обавезно социјално осигурање по основу зараде.

Напомињемо да се сагласно члану 105. став 1. ЗОР, зарадом не сматра искључиво зарада за обављени рад и време проведено на раду, већ се зарадом сматрају и сва друга примања која запослени оствари по основу радног односа, а која нису изузета из зараде у члану 105. став 3. ЗОР. С тим у вези, примање које запослени у привредном друштву, који је оснивач, оствари од тог привредног друштва код кога је у радном односу (послодавца) по основу стицања удела без накнаде, које уделе то привредно друштво има у другом привредном друштву, представља зараду на коју се обрачунавају и плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Опорезивање ПДВ у случају када обвезник ПДВ - лице Б купује једнонаменске вредносне ваучере, односно вишенаменске вредносне ваучере, од лица А у циљу њихове продаје свом клијенту - лицу В, при чему клијент - лице В те једнонаменске вредносне ваучере поклања својим запосленима, па запослени лица В по основу тих једнонаменских вредносних ваучера стичу добра, односно услуге од лица А

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01221/2021-04 од 23.12.2021. год.)

• На сваки пренос једнонаменског вредносног ваучера, који изврши обвезник ПДВ у своје име, ПДВ се обрачунава 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, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон).

Једнонаменским вредносним ваучером, у складу са Законом, сматра се инструмент за који постоји обавеза да се прихвати као накнада или део накнаде за испоруку добара, односно пружање услуга, ако су добра која се испоручују, односно услуге које се пружају или идентитет потенцијалних испоручилаца тих добара, односно пружалаца тих услуга и услови употребе вредносног ваучера назначени на самом вредносном ваучеру или повезаној документацији, а за који су место испоруке добара, односно место пружања услуга на које се тај вредносни ваучер односи (територија Републике Србије на којој се примењује Закон) и износ ПДВ који се за промет тих добара, односно услуга обрачунава и плаћа у складу са Законом познати у тренутку издавања вредносног ваучера. Стварна испорука добара, односно стварно пружање услуга у замену за једнонаменски вредносни ваучер, који је испоручилац

прихватио као накнаду или део накнаде, не сматра се независном трансакцијом. То значи да по основу стварне испоруке добара, односно стварног пружања услуга до вредности једнонаменског вредносног ваучера не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ. За разлику од наведеног, у случају када је вредност стварне испоруке добара, односно стварног пружања услуга већа од вредности једнонаменског вредносног ваучера, обвезник ПДВ - стварни испоручилац добара, односно стварни пружалац услуга дужан је да на износ утврђен применом прерачунате пореске стопе од 20% (16,6667%) или од 10% (9,0909%) на ту разлику, обрачуна ПДВ у складу са Законом. У вези са наведеним, када обвезник ПДВ - лице Б купује једнонаменске вредносне ваучере од лица А у циљу њихове продаје свом клијенту - лицу В, при чему клијент - лице В те једнонаменске вредносне ваучере поклања својим запосленима, па запослени лица В по основу тих једнонаменских вредносних ваучера стичу добра, односно услуге од лица А, опорезивање ПДВ врши се на следећи начин:

1) ако је лице А обвезник ПДВ, на пренос - продају једнонаменских вредносних ваучера који изврши у своје име обвезнику ПДВ - лицу Б, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Када обвезник ПДВ - лице Б изврши пренос - продају тих истих једнонаменских вредносних ваучера у своје име лицу В, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, а обвезник ПДВ - лице Б има право на одбитак претходног пореза по основу куповине једнонаменских вредносних ваучера од обвезника ПДВ - лица А. За разлику од тога, а под претпоставком да је лице В обвезник ПДВ који је једнонаменске вредносне ваучере купио за потребе репрезентације дефинисане Законом (нпр. за поклањање запосленима), обвезник ПДВ - лице В нема право на одбитак претходног пореза по основу куповине једнонаменских вредносних ваучера од обвезника ПДВ - лица Б, а нема ни обавезу обрачунавања ПДВ приликом њиховог поклањања запосленима. Поред тога, приликом испоруке добара, односно пружања услуга у замену за једнонаменске вредносне

ваучере (до вредности једнонаменских вредносних ваучера), обвезник ПДВ - лице А нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом;

2) ако лице А није обвезник ПДВ, на пренос - продају једнонаменских вредносних ваучера који изврши у своје име обвезнику ПДВ - лицу Б, ПДВ се не обрачунава и не плаћа у складу са Законом. Када обвезник ПДВ - лице Б изврши пренос - продају тих истих једнонаменских вредносних ваучера у своје име лицу В, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Ако је лице В обвезник ПДВ који је једнонаменске вредносне ваучере купио за потребе репрезентације дефинисане Законом (нпр. за поклањање запосленима), обвезник ПДВ - лице В нема право на одбитак претходног пореза по основу куповине једнонаменских вредносних ваучера од обвезника ПДВ - лица Б, а нема ни обавезу обрачунавања ПДВ приликом њиховог поклањања запосленима. Поред тога, приликом испоруке добара, односно пружања услуга у замену за једнонаменске вредносне ваучере, лице А које није обвезник ПДВ нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом.

• Пренос вишенаменских вредносних ваучера није предмет опорезивања ПДВ, при чему се вишенаменским вредносним ваучерима, у складу са Законом, сматрају вредносни ваучери који нису једнонаменски вредносни ваучери. Међутим, стварна испорука добара, односно пружање услуга у замену за вишенаменски вредносни ваучер који је испоручилац добара, односно пружалац услуга прихватио као накнаду или део накнаде за тај промет опорезује се ПДВ у складу са Законом. С тим у вези, када обвезник ПДВ - лице Б купује вишенаменске вредносне ваучере од лица А у циљу њихове продаје свом клијенту - лицу В, при чему клијент - лице В те вишенаменске вредносне ваучере поклања својим запосленима, па запослени лица В по основу тих вишенаменских вредносних ваучера стичу добра, односно услуге од лица А, опорезивање ПДВ врши се на следећи начин:

1) ако је лице А обвезник ПДВ, на пренос - продају вишенаменских вредносних ваучера који изврши у своје име обвезнику ПДВ - лицу Б, ПДВ се не обрачунава и не плаћа у складу са Законом. Такође, када обвезник ПДВ - лице Б изврши пренос - продају тих истих вишенаменских вредносних ваучера у своје име лицу В, ПДВ се не обрачунава и не плаћа у складу са Законом. Исто тако, а под претпоставком да је лице В обвезник ПДВ који је вишенаменске вредносне ваучере купио за потребе поклањања својим запосленима, приликом тог поклањања обвезник ПДВ - лице В нема обавезу обрачунавања ПДВ. Приликом испоруке добара, односно пружања услуга у замену за вишенаменске вредносне ваучере, обвезник ПДВ - лице А има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом;

2) ако лице А није обвезник ПДВ, на пренос - продају вишенаменских вредносних ваучера који изврши у своје име обвезнику ПДВ - лицу Б, ПДВ се не обрачунава и не плаћа у складу са Законом. Када обвезник ПДВ - лице Б изврши пренос продају тих истих вишенаменских вредносних ваучера у своје име лицу В, ПДВ се не обрачунава и не плаћа у складу са Законом. Ако је лице В обвезник ПДВ који је вишенаменске вредносне ваучере купио за потребе поклањања својим запосленима, приликом тог поклањања обвезник ПДВ - лице В нема обавезу обрачунавања ПДВ. Поред тога, приликом испоруке добара, односно пружања услуга у замену за вишенаменске вредносне ваучере, лице А које није обвезник ПДВ нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом.

Напомињемо, у случају када обвезник ПДВ - лице Б купује вредносне ваучере у циљу њихове продаје другим лицима, не примењује се члан 7в став 2. Закона. По основу тог промета обвезник ПДВ - лице Б нема право на одбитак претходног пореза у складу са Законом (нпр. за набавку електричне енергије, комуналних услуга, изнајмљивања пословног простора и др.).

Одредбама читана 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.

Према члану 7а став 1. Закона, вредносни ваучер, у смислу овог закона, је инструмент за који постоји обавеза да се прихвати као накнада или део накнаде за испоруку добара или пружање услуга, ако су добра која се испоручују, односно услуге које се пружају или идентитет потенцијалних испоручилаца тих добара, односно пружалаца тих услуга и услови употребе вредносног ваучера назначени на самом вредносном ваучеру или повезаној документацији (у даљем тексту: вредносни ваучер).

Вредносни ваучер може бити једнонаменски и вишенаменски (члан 7а став 2. Закона).

Једнонаменским вредносним ваучером из става 2. овог члана сматра се вредносни ваучер за који су место испоруке добара, односно место пружања услуга на које се вредносни ваучер односи и износ ПДВ који се за промет тих добара, односно услуга обрачунава и плаћа у складу са овим законом познати у тренутку издавања вредносног ваучера (члан 7а став 3. Закона).

Вишенаменски вредносни ваучер из става 2. овог члана је вредносни ваучер који није једнонаменски вредносни ваучер из става 3. овог члана (став 4. члана 7а Закона).

Вредносним ваучером не сматра се инструмент који имаоцу даје право на попуст при набавци добара, односно услуга, а који не укључује право на набавку добара, односно услуга, као ни превозне карте, улазнице, поштанске марке и сл. (члан 7а став 6. Закона).

Према члану 7б став 1. Закона, сваки пренос једнонаменског вредносног ваучера који изврши порески обвезник у своје име сматра се испоруком добара, односно пружањем услуга на које се вредносни ваучер односи. Стварна испорука добара или стварно пружање услуга у замену за једнонаменски вредносни ваучер, који је испоручилац прихватио као накнаду или део накнаде, не сматрају се независном трансакцијом.

Ако је пренос једнонаменског вредносног ваучера обавио порески обвезник у име другог пореског обвезника, тај пренос сматра се испоруком добара, односно пружањем услуга на које се вредносни ваучер односи, а које је извршио порески обвезник у чије име је извршен пренос једнонаменског ваучера (члан 7б став 2. Закона).

Када стварни испоручилац добара, односно пружалац услуга и порески обвезник који је, делујући у своје име, издао једнонаменски вредносни ваучер, нису иста лица, сматра се да је стварни испоручилац добара, односно пружалац услуга извршио промет добара, односно услуга повезаних с тим вредносним ваучером пореском обвезнику који је издао једнонаменски вредносни ваучер (члан 7б став 3. Закона).

Сагласно члану 7в став 1. Закона, стварна испорука добара, односно пружање услуга у замену за вишенаменски вредносни ваучер који је испоручилац добара, односно пружалац услуга прихватио као накнаду или део накнаде за тај промет опорезује се ПДВ у складу са овим законом, док сваки претходни пренос тог вишенаменског вредносног ваучера није предмет опорезивања

Ако пренос вишенаменског вредносног ваучера изврши порески обвезник који није порески обвезник који врши стварну испоруку добара, односно пружање услуга у складу са ставом 1.

овог члана, сматра се да преносилац вишенаменског вредносног ваучера пружа услуге дистрибуције, рекламе или друге услуге које се опорезују ПДВ у складу са овим законом (члан 7в став 2. Закона).

Према одредби члана 168. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: Правилник), обвезник ПДВ који изврши пренос једнонаменског вредносног ваучера у своје име издаје рачун из члана 42. став 1. Закона.

Обвезник ПДВ који је издао једнонаменски вредносни ваучер и који изврши стварну испоруку добара, односно стварно пружање услуга у замену за тај једнонаменски вредносни ваучер, за стварну испоруку добара, односно стварно пружање услуга не издаје рачун из члана 42. став 1. Закона (члан 168. став 2. Правилника).

Ако је износ накнаде за стварну испоруку добара, односно стварно пружање услуга већи од износа наведеног у једнонаменском вредносном ваучеру, обвезник ПДВ из става 2. овог члана издаје рачун у складу са Законом стварном примаоцу добара, односно услуга за износ те разлике (члан 168. став 3. Правилника).

Обвезник ПДВ који изврши стварну испоруку добара, односно стварно пружање услуга у замену за једнонаменски вредносни ваучер који је издао други обвезник ПДВ, издаје рачун у складу са Законом обвезнику ПДВ - издаваоцу једнонаменског вредносног ваучера (члан 168. став 4. Правилника).

Ако је износ накнаде за стварну испоруку добара, односно стварно пружање услуга већи од износа наведеног у једнонаменском вредносном ваучеру, обвезник ПДВ из става 4. овог члана издаје рачун у складу са Законом стварном примаоцу добара, односно услуга за износ те разлике (члан 168. став 5. Правилника).

Сагласно одредби члана 171. став 1. Правилника, обвезник ПДВ који изврши пренос једнонаменског вредносног ваучера у своје име издаје рачун који садржи податке о:

- 1) називу, адреси и ПИБ-у обвезника - издаваоца рачуна;
- 2) месту и датуму издавања и редном броју рачуна;

3) називу, адреси и ПИБ-у обвезника - примаоца рачуна;

4) добрима, односно услугама на које се једнонаменски вредносни ваучер односи (нпр. гориво, телекомуникационе услуге, одећа, обућа, одећа и обућа, накит, играчке, књиге, продајни асортиман потенцијалног, односно потенцијалних испоручилаца добара и др.):

5) износу основице;

6) пореској стопи која се примењује;

7) износу обрачунатог ПДВ.

У рачун из става 1. овог члана уноси се и напомена да се рачун издаје за пренос једнонаменског вредносног ваучера (члан 171 . став 2. Правилника).

У складу са чланом 202. Правилника, обвезник ПДВ који изврши пренос вишенаменског вредносног ваучера у складу са Законом, не издаје рачун из члана 42. Закона.

2. Порески третман преноса дела имовине у ситуацији када је реч о специфичним преносима делова имовине обвезника ПДВ - преносилаца, који се реализују кроз више фаза - преузимања пословања од стране стицаоца на више локација

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00983/2021-04 од 23.12.2021. год.)

Пре свега, имајући у виду да се ваш захтев односи на пренос дела имовине на који се примењују решења садржана у 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, 113/17, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон) и Правилнику 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), у вези са којим је Министарство финансија дало мишљење број: 011-00-1095/2019-04 од 20.12.2019. године, у наставку наводимо део тог мишљења:

„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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон) и Правилником 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), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са или без накнаде, или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење осталих прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац.

С тим у вези, када три обвезника ПДВ, који обављају делатност малопродаје, закључе један уговор чији је предмет пренос имовине на основу којег ће два обвезника ПДВ пренети трећем своју имовину којом обављају предметну делатност (између осталог, залихе добара у малопродајним објектима и складиштима, опрему, инвентар, возила, нематеријална улагања и права интелектуалне својине која се односе на пословање у малопродајним објектима) и преузети запослене преносилаца у смислу да ће запослени закључити радни однос код обвезника ПДВ - стицаоца имовине, а трећи обвезник ПДВ ће наставити да обавља делатност малопродаје, при чему имовина која се преноси не представља целокупну, већ делове имовине обвезника ПДВ - преносилаца, предметни преноси делова имовине сматрају се пословним целинама обвезника ПДВ -

преносилаца, што значи да је реч о преносима делова имовине на које се ПДВ не обрачунава и не плаћа у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона.

Наиме, с обзиром да је реч о преносима делова имовине обвезника ПДВ - преносилаца обвезнику ПДВ - стицаоцу који се врше на основу једног правног посла - уговора о преносу имовине, чињеница да се реализација тог уговора врши тако што ће се у уобичајеном временском периоду потребном за спровођење свих активности преузимати добра – залихе, опрема и др. у малопродајним објектима и регулисати радно-правни статус запослених код обвезника ПДВ - преносилаца, односно обвезника ПДВ - стицаоца имовине, нема утицај на порески третман наведених преноса делова имовине, под условом да је обвезницима ПДВ - преносиоцима делова имовине на дан завршетка свих активности које се односе на реализацију наведеног уговора онемогућено да обављају делатност малопродаје.

Напомињемо, обвезници ПДВ који су извршили преносе делова имовине у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона, дужни су да стицаоцу доставе све податке који се односе на добра, односно услуге који чине делове имовине чији су преноси извршени, као и да издају рачуне са спецификацијама добара, односно услуга који чине те делове имовине.”

У наведеној ситуацији реч је о специфичним преносима делова имовине обвезника ПДВ - преносилаца, који се реализују кроз више фаза - преузимања пословања од стране стицаоца на више локација. Преузимање пословања, у конкретном случају, подразумева да су обвезници ПДВ - преносиоци извршили обвезнику ПДВ - стицаоцу пренос залиха робе у складиштима, пренос залиха робе, опреме и ситног инвентара у сваком малопродајном објекту (што се утврђује пописом) и пренос возила која су у функцији обављања делатности

сваког објекта, као и да је регулисан радноправни статус запослених. Дан на који је преузето пословање у последњем малопродајном објекту обвезника ПДВ - преносиоца сматра се даном када је дошло до преноса дела имовине тог обвезника ПДВ у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона. С тим у вези, чињеница да је реч о добрима - залихе робе, опреме, ситног инвентара и возила која су делом набављена пре, а делом после закључења уговора о преносу имовине, нема утицај на порески третман предметног преноса имовине. Поред тога, с обзиром на то да преносилац на основу уговора о преносу имовине стицаоцу уступа пословање (презима обавезу да престане да обавља делатност малопродаје) и да за промет те услуге потражује одређену накнаду, тј. накнаду за гудвил (goodwill), мишљења смо да се преносом дела имовине врши и промет услуге уступања пословања, што значи да се и на износ накнаде за гудвил у конкретном случају примењује члан 6. став 1. тачка 1) Закона.

Ако после преноса дела имовине по основу којег не постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона, обвезник ПДВ - преносилац изврши промет добара стицаоцу (залихе добара, опреме, возила и др.), на тај промет не примењује се члан 6. став 1. тачка 1) Закона, већ се ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

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

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).

Одредбом члана 5. став 3. тачка 1) Закона прописано је да се прометом услуга, у смислу овог закона, сматра и пренос, уступање и давање на коришћење ауторских и сродних права, патената, лиценци, заштитних знакова, као и других права интелектуалне својине.

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

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

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

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

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

Према одредби члана 3. став 1. Правилника о преносу имовине, пренос дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос дела имовине као пословне целине којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца тог дела имовине код:

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

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

3. Порески третман промета добара и услуга који се врши ЈКП „Београдске електране” у оквиру реализације Пројекта изградње топловода Обреновац - Нови Београд
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01098/2021-04 од 13.12.2021. год.)

1. Одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) 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, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као

гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза. Процедура за остваривање пореског ослобођења прописана је Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: Правилник).

Сагласно одредби члана 118. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона односи се на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, закљученим између:

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

У складу са одредбом члана 118. став 2. Правилника, републички орган надлежан за послове трезора Републике Србије доставља Централни списак и копије закључених уговора о кредиту, односно зајму, које је закључила Република Србија, односно у којима се Република Србија појављује као гарант или контрагарант, као и податке о износу и намени средстава који су предмет уговора о кредиту, односно зајму, а којима је предвиђено да се из добијених средстава неће плаћати трошкови пореза.

Корисник кредита, односно зајма (у даљем тексту: корисник средстава) доставља Пореској управи списак страних лица са којима има закључене уговоре о промету добара и услуга, као и закључене уговоре (члан 118. став 3. Правилника).

Документација из става 2. овог члана доставља се у папирном или електронском облику, а документација из става 3. овог члана у електронском облику преко портала Пореске управе (члан 118. став 4. Правилника).

Према одредби члана 119. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 118. став 1. овог правилника, обвезник ПДВ може да оствари за промет добара и услуга који непосредно врши кориснику средстава, односно страном лицу са којим корисник средстава има закључен уговор о промету добара и услуга, под условом да поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга према уговору о кредиту, односно зајму ослобођен ПДВ (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам), који попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

Сагласно одредби члана 119. став 2. Правилника, када је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за промет који му врши обвезник ПДВ или страном лице, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, коју попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

У складу са одредбом члана 119. став 3. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

- 1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;
- 2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;
- 3) број и датум потврде;
- 4) назив и број уговора о кредиту, односно зајму ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта који се финансира из ових средстава ако су средства кредита, односно зајма, намењена финансирању одређеног пројекта у Републици Србији;

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

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

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

8) број и датум овере Пореске управе.

У складу са одредбом члана 119. став 4. Правилника, потврда из ст. 1. и 2. овог члана издаје се на захтев корисника средстава, односно страног лица, који мора да садржи:

1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;

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

3) број и датум захтева;

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

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

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

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

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

Сагласно одредби члана 119. став 5. Правилника, Пореска управа проверава испуњеност услова за остваривање пореског ослобођења и ако су ти услови испуњени издаје потврду о пореском ослобођењу из ст. 1. и 2. овог члана и доставља је кориснику средстава, односно страном лицу.

Према одредби члана 119. став 6. Правилника, корисник средстава, односно страном лице доставља обвезнику оверену потврду из става 5. овог члана.

У складу са одредбом члана 119. став 7. Правилника, уз први захтев из става 4. овог члана, корисник средстава дужан је да Пореској управи достави и податак о износу искоришћених средстава кредита, односно зајма.

Ако се преко сталне пословне јединице врши реализација пројеката финансираних из средстава кредита, односно зајма по основу уговора из члана 118. став 1. овог правилника, пореско ослобођење за промет добара и услуга који врши стална пословна јединица, а за који кориснику средстава рачун издаје лице које на територији Републике Србије нема седиште (у даљем тексту: оснивач), може да оствари и обвезник ПДВ - стална пословна јединица тог оснивача, односно корисник средстава који је за тај промет порески дужник у складу са Законом, на основу потврде о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, издате кориснику средстава (члан 119. став 8. Правилника).

Када је за промет из става 8. овог члана стална пословна јединица порески дужник у складу са Законом, стална пословна јединица сачињава обрачун промета добара и услуга (у даљем тексту: обрачун), који доставља надлежном пореском органу уз пореску пријаву ПДВ (члан 119. став 9. Правилника).

У складу са одредбом члана 119. став 10. Правилника, обрачун из става 9. овог члана садржи нарочито:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ - сталне пословне јединице;
- 2) место и датум сачињавања и редни број обрачуна;

3) вредност промета добара и услуга за који је оснивач издао рачун кориснику средстава;

4) вредност промета добара и услуга извршеног сталној пословној јединици од стране претходних учесника у промету;

5) потпис овлашћеног лица.

У пореској пријави ПДВ за порески период у којем је сачињен обрачун, стална пословна јединица исказује податак о вредности промета добара и услуга за који је оснивач издао рачун кориснику средстава, у делу у којем се исказују подаци о промету за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза (члан 119. став 11. Правилника).

Сагласно одредби члана 119. став 12. Правилника, захтев из става 4. овог члана и податак о износу искоришћених средстава из става 7. овог члана достављају се у електронском облику преко портала Пореске управе, потврда из става 5. овог члана у електронском облику, а потврда из става 6. овог члана у папирном или електронском облику.

Према одредби члана 120. став 1. Правилника, ако се по основу уговора о кредиту, односно зајму из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, врши увоз добара у Републику Србију, лице овлашћено за издавање потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника.

Сагласно одредби члана 120. став 2. Правилника, потврда из става 1. овог члана, уместо података прописаних чланом 119. став 3. тач. 5)-7) овог правилника, садржи податке о називу, адреси и ПИБ-у лица за које се врши увоз добара, односно лица које може да оствари пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 16б) Закона, као и вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца.

Чланом 12. став 12.1 тачка (ф) Споразума о зајму (Зајам за уговарање страног пројекта о изградњи) за Пројекат изградње топловода Обреновац - Нови Београд, између кинеске Export-

Import банке, као зајмодавца и Републике Србије, коју заступа Влада Републике Србије поступајући преко Министарства финансија, као зајмопримца („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/20) прописано је да ће зајмопримац бити одговоран за испуњавање пореских обавеза (укључујући, али не ограничавајући се на обавезе по основу ПДВ) које се могу примењивати на основу закона Републике Србије у вези са овим споразумом.

2. Одредбом члана 24. став 1. тачка 1бв) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора, ако је тим уговорима предвиђено пореско ослобођење, осим међународних уговора из тач. 1ба) и 1бб) овог става.

Сагласно одредби члана 122. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1бв) Закона односи се на промет добара и услуга који се врши у складу са међународним уговором, под условом да је тим уговором предвиђено пореско ослобођење, осим уговора из члана 24. став 1. тач. 1ба) и 1бб) Закона (у даљем тексту: међународни уговор), закљученим између:

- 1) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и међународне организације;
- 2) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и друге државе.

Према одредби члана 122. став 2. Правилника, републички орган чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор, доставља Централни копију закљученог међународног уговора, обавештење о лицима која на основу тог уговора имају право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, са депонованим потписима тих лица, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене.

Документација из става 2. овог члана доставља се у папирном или електронском облику (став 3. истог члана Правилника).

У складу са одредбом члана 123. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 122. овог правилника, обвезник ПДВ може да оствари за промет добара и услуга који непосредно врши лицу које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, под условом да поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга према међународном уговору ослобођен ПДВ (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за међународни уговор), који попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

Када је за промет добара и услуга из става 1. овог члана порески дужник у складу са Законом лице које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за међународни уговор, коју попуњава, оверава и издаје Пореска управа (члан 123. став 2. Правилника).

Према одредби члана 123. став 3. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за међународни уговор из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

- 1) назив и адресу републичког органа чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор;
- 2) назив и адресу лица које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење;
- 3) број и датум потврде;
- 4) назив и број међународног уговора;
- 5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара и услуга уз пореско ослобођење, односно за који је прималац добара и услуга порески дужник у складу са Законом;
- 6) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;
- 7) број и датум овере Пореске управе.

Потврда из става 3. овог члана издаје се на захтев лица које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, који се подноси Пореској управи (став 4. истог члана Правилника).

Сагласно члану 123. став 5. Правилника, захтев из става 4. овог члана садржи:

1) назив и адресу републичког органа чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор;

2) назив и адресу лица које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење;

3) број и датум захтева;

4) назив и број међународног уговора;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара и услуга уз пореско ослобођење, односно за који је прималац добара и услуга порески дужник у складу са Законом;

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

7) потпис овлашћеног лица за подношење захтева.

Пореска управа проверава испуњеност услова за остваривање пореског ослобођења и ако су ти услови испуњени издаје потврду о пореском ослобођењу из става 3. овог члана и доставља је лицу које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење (став 6. истог члана Правилника).

Лице које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење доставља обвезнику потврду из става 6. овог члана (став 7. истог члана Правилника).

Захтев из става 4. овог члана доставља се у електронском облику преко портала Пореске управе, потврда из става 6. овог члана у електронском облику, а потврда из става 7. овог члана у папирном или електронском облику (став 8. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 124. став 1. Правилника, ако се на основу међународног уговора из члана 24. став 1. тачка 1бв) Закона, врши увоз добара у Републику Србију, издавалац потврде о пореском

ослобођењу за међународни уговор издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника.

Потврда из става 1. овог члана, уместо података прописаних чланом 123. став 3. тач. 5) и 6) овог правилника, садржи податак о вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца (члан 124. став 2. Правилника).

Чланом 6. став 2. Споразума о економској и техничкој сарадњи у области инфраструктуре између Владе Републике Србије и Владе Народне Републике Кине („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 90/09, 9/13, 13/13 и 4/20) прописано је да се на увоз и/или куповину роба и услуга од стране извођача радова, ради спровођења инфраструктурних пројеката и пројеката који се односе на локомотиве и шинска возила (укључујући електромоторни воз) у циљу извршења споразума, уговора и програма сачињених у складу са чланом 4. Споразума, не плаћа царина и порез на додату вредност (ПДВ) на територији Републике Србије.

3. Узимајући у обзир наведене одредбе прописа у дел. 1. и 2. овог мишљења, за промет добара и услуга који се врши ЈКП „Београдске електране” у оквиру реализације Пројекта изградње топловода Обреновац - Нови Београд не може се остварити пореско ослобођење. Наиме, у Споразуму о зајму (Зајам за уговарање страног пројекта о изградњи) за Пројекат изградње топловода Обреновац - Нови Београд, између кинеске Export-Import банке, као зајмодавца и Републике Србије, коју заступа Влада Републике Србије поступајући преко Министарства финансија, као зајмопримца („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 3/20), није садржан правни основ за остваривање пореског ослобођења. Такође, правни основ за остваривање пореског ослобођења за наведени промет није садржан ни у Споразуму о економској и техничкој сарадњи у области инфраструктуре између Владе Републике Србије и Владе Народне Републике Кине („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 90/09, 9/13, 13/13 и 4/20).

4. Порески третман промета електричне енергије када у току функционисања електроенергетског система дође до тзв. преливања електричне енергије из једног преносног система у други, по основу којег долази до финансијског поравнања нежељених одступања у размени електричне енергије кроз Fskar процес

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-756/2021-04 од 07.12.2021. год.)

У складу са прописима којима се уређује енергетика, оператор преносног система Републике Србије, између осталог, одговоран је за координиран рад преносног система Републике Србије са преносним системима у интерконецији и управљање токовима снага, узимајући у обзир размене са осталим системима у интерконецији и дужан да примењује правила релевантних европских асоцијација оператора преносног система чији је члан. Према наводима из нашег захтева, обвезник ПДВ - „Електро mreжа Србије“ Београд АД (у даљем тексту: ЕМС), као оператор преносног система Републике Србије потписао је уговор SAFA (Synchronous Area Framework Agreement) којим је уређен начин на који ће оператори преносних система међусобно поравнати нежељена одступања у размени електричне енергије (Fskar процес). С тим у вези, када у току функционисања електроенергетског система дође до тзв. преливања електричне енергије из једног преносног система у други, по основу којег долази до финансијског поравнања нежељених одступања у размени електричне енергије кроз Fskar процес чији је централни ентитет друштво из Луксембурга, 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, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) долази до следећег:

1) ако је ЕМС предао више електричне енергије у интерконецију него што је планирано и по том основу остварује

накнаду, реч је о промету електричне енергије који је ЕМС извршио страном лицу – друштву из Луксембурга за који не постоји обавеза обрачунавања ПДВ, с обзиром на то да је место тог промета у иностранству. За наведени промет ЕМС треба да изда рачун друштву из Луксембурга у складу са Законом и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: Правилник);

2) ако је ЕМС преузео више електричне енергије из интерконеције него што је планирано и за тај промет треба да плати накнаду, реч је о промету електричне енергије који је друштво из Луксембурга извршило ЕМС-у, за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ. Под претпоставком да друштво из Луксембурга није обвезник ПДВ у Републици Србији, ЕМС у својству пореског дужника из члана 10. став 1. тачка 3) Закона има обавезу на обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом;

3) ако је ЕМС предао више електричне енергије у интерконецију него што је планирано и плаћа накнаду на основу рачуна који му издаје друштво из Луксембурга, реч је о промету електричне енергије без накнаде који је ЕМС извршио друштву из Луксембурга и услузи преузимања електричне енергије коју друштво из Луксембурга пружа ЕМС-у. За промет електричне енергије не постоји обавеза обрачунавања ПДВ, с обзиром на то да је место промета у иностранству и обвезник ПДВ – ЕМС нема обавезу издавања рачуна у складу са Законом и Правилником. За услугу преузимања електричне енергије коју друштво из Луксембурга пружа ЕМС-у, уз претпоставку да друштво из Луксембурга није обвезник ПДВ у Републици Србији, ЕМС у својству пореског дужника из члана 10. став 1. тачка 3) Закона има обавезу на обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом;

4) ако је ЕМС преузео више електричне енергије из интерконеције него што је планирано и по том основу добија накнаду, реч је о промету електричне енергије без накнаде који је

друштво из Луксембурга извршило ЕМС-у и услузи преузимања електричне енергије коју је ЕМС пружио друштву из Луксембурга. За промет електричне енергије, уз претпоставку да друштво из Луксембурга није обвезник ПДВ у Републици Србији, ЕМС у својству пореског дужника из члана 10. став 1. тачка 3) Закона има обавезу да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. За услугу преузимања електричне енергије коју је ЕМС пружио друштву из Луксембурга, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром на то да је место тог промета у иностранству. За наведени промет ЕМС треба да изда рачун друштву из Луксембурга у складу са Законом и Правилником.

Поред тога, имајући у виду да у наведеним ситуацијама износе промета утврђује друштво из Луксембурга у складу са међународним правилима, које за те промете издаје рачуне, односно обрачуна, мишљења смо да је за порески период у којем је извршен промет за који обавезу обрачунавања ПДВ има ЕМС као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона, ЕМС дужан да утврди основицу процене у складу са чланом 46. Правилника и да ако се процењени износ основице разликује од износа основице за извршени промет поступи у складу са чланом 21. Закона и Правилником. Напомињемо, подаци о промету који је извршен ЕМС-у, односно који је ЕМС извршио друштву из Луксембурга исказују се у прегледу обрачуна ПДВ - Обрасцу ПОПДВ за порески период у којем је промет извршен, у складу са Правилником. С тим у вези, мишљења смо да се за промете за које ЕМС нема обавезу обрачунавања ПДВ, из разлога што је њихово место у иностранству у складу са Законом, подаци о тим прометима могу исказати као процењени износи, односно вредности.

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.

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

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

Према одредби члана 11. став 1. тачка 4) Закона, место промета добара је место у којем прималац електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, а који је ова добра набавио ради даље продаје, има седиште или сталну пословну јединицу којима се добра испоручују.

Овим чланом одређује се порески обвезник искључиво за сврху примене правила која се односе на одређивање места промета услуга (члан 12. став 1. Закона).

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

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

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

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

Сагласно одредбама става 3. истог члана Закона, када услугу пружа страном лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

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

2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе.

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

У складу са одредбама члана 14. став 1. Закона, промет добара настаје даном:

1) отпочињања слања или превоза добара примаоцу или трећем лицу, по његовом налогу, ако добра шаље или превози испоручилац, прималац или треће лице, по њиховом налогу;

2) преузимања добара од стране примаоца у случају уградње или монтаже добара од стране испоручиоца или, по његовом налогу, трећег лица;

3) преноса права располагања на добрима примаоцу, ако се добро испоручује без отпреме, односно превоза;

4) читавања, односно на други начин утврђивања стања, у складу са законом, електричне енергије, природног гаса и енергије за

грејање, односно хлађење, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, лицу из члана 11. став 1. тачка 4) овог закона, у циљу обрачуна испоруке;

5) читавања стања примљене воде, електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, у циљу обрачуна потрошње.

Према члану 15. став 1. Закона, услуга се сматра пруженом даном када је:

1) завршено појединачно пружање услуге;

2) престао правни основ пружања услуге - у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга.

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

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

1) промет добара и услуга;

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

2а) издавање рачуна код услуга из члана 5. став 3. тачка 1) овог закона, услуга непосредно повезаних са тим услугама, као и услуга техничке подршке приликом коришћења софтвера, хардвера и друге опреме на одређени временски период;

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

5. Порески третман преноса новчаних средстава од стране Града Београда обвезнику ПДВ - ЈКП „Београдске електране” за сврху плаћања услуга испитивања контаминираних земљишта и ремедијације истог на локацији Топлане

Нови Београд које треће лице пружа обвезнику ПДВ - ЈКП „Београдске електране“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-711/2017-04 од 24.11.2021. 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 и 108/16, у даљем тексту: Закон), по основу преноса новчаних средстава од стране Града Београда обвезнику ПДВ - ЈКП „Београдске електране” за сврху плаћања услуга испитивања контаминираног земљишта и ремедијације истог на локацији Топлане Нови Београд које треће лице пружа обвезнику ПДВ - „Београдске електране”, при чему се предметно земљиште води у пословним књигама обвезника ПДВ - ЈКП „Београдске електране”, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

Напомињемо, обвезник ПДВ - ЈКП „Београдске електране” има право да ПДВ обрачунат за промет услуга испитивања контаминираног земљишта и ремедијације земљишта одбије као претходни порез у складу са Законом.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право (члан 28. став 6. Закона).

6. Порески третман враћања повратне амбалаже после истека уговореног рока

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00522/2021-04 од 08.11.2021. 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, 13/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), 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. У основицу се урачунавају и акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ, као сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга. Према Правилнику о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: Правилник), основица садржи вредност амбалаже, и то: неповратне (једнократне) амбалаже, као и повратне амбалаже коју обвезник ПДВ зарачунава примаоцу добара. Повратном амбалажом, у складу са Правилником, сматра се амбалажа која се, после враћања, поново употребљава за исту намену. Ако се повратна амбалажа не врати у уговореном року, сматра се да је истеком тог рока дошло до промета повратне амбалаже, а не до измене основице у смислу члана 21 . Закона. С тим у вези, ако купац врати повратну амбалажу

после истека уговореног рока, враћање повратне амбалаже сматра се посебним прометом за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом, независно од тога да ли је продавац за промет повратне амбалаже до којег је дошло истеком уговореног рока у смислу члана 44. став 3. Правилника издао рачун купцу.

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

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

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

Према одредби члана 44. став 1. Правилника, основица садржи вредност амбалаже, и то:

1) неповратне (једнократне) амбалаже;

2) повратне амбалаже коју обвезник ПДВ зарачунава примаоцу добара.

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, повратном амбалажом из става 1. тачка 2) овог члана сматра се амбалажа која се, после враћања, поново употребљава за исту намену.

Ако се повратна амбалажа не врати у уговореном року, сматра се да је истеком тог рока дошло до промета повратне амбалаже, а не до измене основице у смислу члана 21. Закона (члан 44. став 3. Правилника).

7. Порески третман враћања повратне амбалаже ако у уговору о продаји није наведен рок за повраћај повратне амбалаже

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-526/2021-04 од 04.11.2021. 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, 13/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), 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. У основицу се урачунавају и акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ, као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга. Према Правилнику о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: Правилник), основица садржи вредност амбалаже, и то: неповратне (једнократне) амбалаже, као и повратне амбалаже коју обвезник ПДВ зарачунава примаоцу добара. Повратном амбалажом, у складу са Правилником, сматра се амбалажа која се, после враћања, поново употребљава за исту намену. Ако се повратна амбалажа не врати у уговореном року, сматра се да је истеком тог рока дошло до промета

повратне амбалаже, а не до измене основице у смислу члана 21. Закона.

У вези са наведеним, ако у уговору о продаји није наведен рок за повраћај повратне амбалаже, а продавац добара у рачуну, односно отпремници коју доставља купцу тих добара наведе рок за повраћај амбалаже, рок наведен у том документу - рачуну, односно отпремници сматра се уговореним роком из члана 44. став 3. Правилника, под условом да купац добара није одбио прихватање тог документа - рачуна, односно отпремнице.

Ако у уговору о продаји није наведен рок за повраћај повратне амбалаже, већ је наведен у рачуну, односно отпремници, при чему је купац добара одбио да прихвати тај рачун, односно отпремницу, сматра се да продавац и купац нису уговорили рок за повраћај амбалаже.

Такође, ако рок за повраћај повратне амбалаже није наведен у уговору о продаји, нити у рачуну, односно отпремници коју продавац доставља купцу добара, сматра се да продавац и купац нису уговорили рок за повраћај амбалаже.

У случају када продавац и купац нису уговорили рок за повраћај повратне амбалаже, према закону којим се уређују облигациони односи, продавац може захтевати од купца одмах испуњење обавезе - враћање амбалаже, а купац може захтевати од продавца да одмах прими испуњење. Поред тога, продавац може позвати купца да испуни своју обавезу враћање амбалаже у одређеном року. С тим у вези, истеком дана одређеног од стране продавца за враћање амбалаже, односно истеком рока који је продавац оставио купцу да врати амбалажу, долази до промета повратне амбалаже.

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

Одредбом става 2. истог члана Закона прописано је да се субвенцијама из става 1. овог члана сматрају 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.

У складу са одредбом става 3. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

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

Одредбом члана 44. став 1. Правилника прописано је да основица садржи вредност амбалаже, и то:

- 1) неповратне (једнократне) амбалаже;
- 2) повратне амбалаже коју обвезник ПДВ зарачунава примаоцу добара.

Према одредби става 2. истог члана Правилника, повратном амбалажом из става 1. тачка 2) овог члана сматра се амбалажа која се, после враћања, поново употребљава за исту намену.

У складу са ставом 3. истог члана Закона, ако се повратна амбалажа не врати у уговореном року, сматра се да је истеком тог рока дошло до промета повратне амбалаже, а не до измене основице у смислу члана 21. Закона.

Одредбом члана 314. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ”, бр. 29/78, 39/85, 45/89 и 57/89 и „Службени лист СРЈ”, бр. 31/93, 22/99, 23/99, 35/99, 44/99, у даљем тексту: ЗОО), ако рок није одређен, а сврха посла, природа обавезе и остале околности не захтевају изврстан рок за испуњење, поверилац може захтевати одмах испуњење обавезе, а дужник са своје стране може захтевати од повериоца да одмах прими испуњење.

Према члану 324. став 1. ЗОО, дужник долази у доцњу кад не испуни обавезу у року одређеном за испуњење.

Ако рок за испуњење није одређен, дужник долази у доцњу кад га поверилац позове да испуни обавезу, усмено или писмено, вансудском опоменом или започињањем неког поступка чија је сврха да се постигне испуњење обавезе (члан 324. став 2. ЗОО).

8. Када обвезник ПДВ - продавац добара наплаћује од купца новчана средства на име заштите од невраћања повратне амбалаже (тзв. кауција), да ли се предметна новчана средства урачунавају у основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-523/2021-04 од 02.11.2021. 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, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), 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. У основицу се урачунавају и акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ, као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга. Према Правилнику о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21 и 64/21 у даљем тексту: Правилник), основица садржи вредност амбалаже, и то: неповратне (једнократне) амбалаже, као и повратне амбалаже коју обвезник ПДВ зарачунава примаоцу добара. Повратном амбалажом, у складу са Правилником, сматра се амбалажа која се, после враћања, поново употребљава за исту намену.

Међутим, када обвезник ПДВ - продавац добара наплаћује од купца новчана средства на име заштите од невраћања повратне амбалаже (тзв. кауција), предметна новчана средства не урачунавају се у основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара, с обзиром да се кауција сматра средством обезбеђења.

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 17. став 1. Закона, пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или

треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Одредбом става 2. истог члана Закона прописано је да се субвенцијама из става 1. овог члана сматрају 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.

У складу са одредбом става 3. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

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

Одредбом члана 44. став 1. Правилника прописано је да основица садржи вредност амбалаже, и то:

- 1) неповратне (једнократне) амбалаже;
- 2) повратне амбалаже коју обвезник ПДВ зарачунава примаоцу добара.

Према одредби става 2. истог члана Правилника, повратном амбалажом из става 1. тачка 2) овог члана сматра се амбалажа која се, после враћања, поново употребљава за исту намену.

У складу са ставом 3. истог члана Закона, ако се повратна амбалажа не врати у уговореном року, сматра се да је истеком тог рока дошло до промета повратне амбалаже, а не до измене основице у смислу члана 21. Закона.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица уколико је обвезник непосредно након увоза опреме из иностранства исту пренео у власништво даваоцу лизинга, у случају да у целости исплати уговорену лизинг накнаду и, сагласно уговору о лизингу, постане власник предмета лизинга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-710/2021-04 од 29.12.2021. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Сагласно члану 50и став 1. Закона, право на порески подстицај код улагања из члана 50а овог закона, не остварује се за набавку опреме већ коришћене у Републици.

У смислу закона који уређује финансијски лизинг, уговор о лизингу је уговор закључен између даваоца лизинга и примаоца лизинга, којим се давалац лизинга обавезује да на примаоца лизинга пренесе овлашћење држања и коришћења предмета лизинга, на одређено време, у коме прималац лизинга ужива све користи и сноси све ризике у вези са власништвом, а прималац лизинга се обавезује да му за то плаћа уговорену накнаду, у уговореним роковима.

Уговором о лизингу може се предвидети право примаоца лизинга да, по протеку рока на који је уговор закључен, откупи предмет лизинга по цени која је уговором одређена или да продужи уговор о лизингу (право опције).

Како наводите у поднетом захтеву, обвезник је извршио набавку опреме од добављача из иностранства и (потом) исту продао привредном друштву које обавља делатност финансијског лизинга (давалац лизинга). Након извршеног преноса власништва над опремом, а на основу закљученог уговора о лизингу, давалац лизинга преноси овлашћење држања и коришћења опреме на обвезника (као примаоца лизинга и бившег власника опреме) који му за то плаћа уговорену накнаду.

Сагласно наведеном, уколико је обвезник непосредно након увоза из иностранства предметну опрему пренео у власништво даваоцу лизинга, а да исту није користио (односно активирао у својим пословним књигама), сматрамо да обвезник, у случају да у целости исплати уговорену лизинг накнаду и, сагласно уговору о лизингу, постане власник предмета лизинга, остварује право на порески подстицај из члана 50а Закона, и то по основу свих накнада које су плаћене у периоду улагања на основу уговора о (финансијском) лизингу, односно закона који уређује финансијски лизинг.

2. Примена члана 32. став 16. Правилника о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима, а у вези са чланом 61в Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1266/2021-04 од 28.12.2021. год.)

Према члану 61в ст. 1. и 6. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 118/21, у даљем тексту:

Закон), резидентни обвезник који се сматра крајњим матичним правним лицем међународне групе повезаних правних лица, у смислу одредаба овог члана, дужно је да надежном пореском органу достави годишњи извештај о контролисаним трансакцијама међународне групе повезаних правних лица (годишњи извештај) најкасније у року од 12 месеци од истека пословне године за коју се подноси годишњи извештај.

У складу са чланом 32. став 1. тачка 1) Правилника о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима („Службени гласник РС“, бр. 61/13 и 95/21, у даљем тексту: Правилник), крајње матично правно лице које је резидентни обвезник надлежном пореском органу подноси годишњи извештај који садржи обједињене информације о износу прихода, добитка, односно губитка пре опорезивања, обрачунатом и плаћеном порезу на добит правних лица, евидентираном капиталу, нераспоређеној добити, броју запослених и материјалној имовини која није готовина или готовински еквивалент за сваку јурисдикцију у којој послује међународна група.

Сходно члану 32. став 16. Правилника, материјална имовина у смислу става 1. тачка 1) овог члана обухвата збир нето књиговодствене вредности сталне имовине чланица међународне групе пореских резидената једне пореске јурисдикције, осим нематеријалне имовине, готовине и готовинских еквивалената и финансијске имовине.

Имајући у виду наведено, сматрамо да у смислу члана 32. став 16. Правилника материјална имовина обухвата део активе (исказане у билансу стања обвезника) који се утврђује као збир нето књиговодствене вредности сталне имовине, без нематеријалне имовине и финансијске имовине (коју чине дугорочни финансијски пласмани и дугорочна потраживања), и обртне имовине, без готовинских еквивалената и готовине.

3. Утврђивање набавне цене акција за сврху одређивања капиталног добитка у случају када је обвезник је стекао одређени број акција нерезидентног правног лица куповином истих (акција) из нове емисије тог нерезидентног правног лица, и то по цени вишој од номиналне

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1314/2021-04 од 22.12.2021. год.)

Сходно члану 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, 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.

Према одредби члана 27. став 3. Закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине из ст. 1. и 2. овог члана и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона.

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).

У складу са чланом 29. став 10. Закона, 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.

Према закону који уређује привредна друштва, емисиона цена је вредност по којој се издају акције, при чему емисиона цена не

може бити нижа од номиналне вредности акције. Када је емисиона цена по којој се издају акције већа од њихове номиналне вредности, разлика између те две вредности представља емисиону премију.

Како произилази из садржине подетог дописа, обвезник је стекао одређени број акција нерезидентног правног лица куповином истих (акција) из нове емисије тог нерезидентног правног лица, и то по цени вишој од номиналне. С тим у вези, а имајући у виду да обвезник намерава да прода предметне акције, поставило се питање начина утврђивања њихове набавне цене за сврху одређивања капиталног добитка.

Сагласно наведеним законским одредбама, приликом продаје акција које је обвезник стекао на претходно наведени начин, а којима се не тргује на организованом тржишту, сматрамо да набавну цену предметних акција за сврху одређивања капиталног добитка чини цена коју обвезник документује као стварно плаћену. Према томе, набавну цену акција, у конкретном случају, чини њихова номинална вредност увећана за емисиону премију, под условом да обвезник документује да је тако утврђена цена акција (номинална вредност увећана за емисиону премију) стварно и плаћена.

4. Признавање расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања у случају када је обвезник у 2021. години извршио продају потраживања за која је у периоду од 2013. до 2020. године исказивао расходе по основу исправке вредности, с тим што поједини расходи (исказани по наведеном основу) нису били признати у пореском билансу (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-145/2021-04 од 09.12.2021. год.)

У складу са чланом 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 153/20, у

даљем тексту: Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:

- 1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника;
- 2) да је то потраживање у књигама пореског обвезника отписано као ненаплативо;
- 3) да порески обвезник пружи доказе да су 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 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).

Расход који није био признат по основу исправке вредности појединачних потраживања у пореском периоду у ком је исказан, признаје се у пореском периоду у ком су испуњени услови из става 1, односно става 2, односно става 7. овог члана (члан 16. став 9. Закона).

Напомињемо да се (важећа) одредба члана 16. став 9. Закона примењује на утврђивање, обрачунавање и плаћање пореске обавезе почев за 2017. годину, што значи да се примењује на признавање расхода по основу исправки вредности потраживања почев од 2017. године, независно у ком пореском периоду је потраживање настало, односно евидентирано у пословним књигама обвезника.

Према члану 16. став 11. Закона, сва отписана, исправљена и друга потраживања која нису призната као расход, а која се касније наплате, у моменту наплате не улазе у приходе пореског обвезника.

У конкретном случају, обвезник је (у 2021. години) извршио продају потраживања за која је у периоду од 2013. до 2020. године исказивао расходе по основу исправке вредности, с тим што поједини расходи (исказани по наведеном основу) нису били признати у пореском билансу. Имајући у виду да није вршен (директан) отпис исправљених потраживања, поставља се питање да ли се расходи по основу исправке вредности појединачних потраживања, који нису били признати у неком од претходних пореских периода, могу признати у пореском периоду у ком је обвезник продао предметна потраживања.

У складу са чланом 16. став 7. Закона, у случају када обвезник у пословним књигама евидентира (сагласно прописима о рачуноводству) исправку вредности потраживања, расход исказан по основу исправке вредности тог потраживања признаје се у пореском билансу обвезника поднетом за порески период у којем је исправка извршена, под условом да је од рока за наплату предметног потраживања до краја пореског периода прошло више од 60 дана. Уколико расход по основу исправке вредности није био признат у пореском периоду у ком је исказан (из разлога што од дана доспелости потраживања до краја пореског периода није прошло 60 дана), тако исказан расход може се признати у наредном пореском периоду, односно наредним пореским периодима, у складу са чланом 16. став 9. Закона. Међутим, да би се расход по основу исправке вредности појединачних потраживања трајно признао, неопходно је да обвезник, у пореском периоду у ком врши отпис (тако исправљених) потраживања, испуни услове прописане одредбама члана 16. став 1, односно став 2. Закона.

Имајући у виду да, у конкретном случају, расход по основу исправке вредности појединачних потраживања није био признат

у неком од претходних пореских периода, а да обвезник није потраживања наплатио (односно отписао уз испуњење Законом прописаних услова), сматрамо да се расход по основу исправке вредности који није био признат, не може у смислу члана 16. став 11. Закона накнадно признати у пореском периоду у ком су предметна потраживања продата, с обзиром на то да се наведени члан не односи на признавање расхода по основу исправке вредности потраживања, већ се односи на исказивање прихода по основу наплате потраживања.

5. Опорезивање позајмица које је оснивач (физичко лице) дао свом повезаном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-660/2021-04 од 08.12.2021. год.)

Сходно одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту Закон), основица пореза на добит правних лица 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.

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

У складу са чланом 92. ст. 1. и 2. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19), предузетник може донети одлуку о наставку обављања делатности у форми привредног друштва, при чему се сходно примењују одредбе овог закона о оснивању дате форме друштва, а на основу одлуке из става 1. овог члана врши се истовремено брисање предузетника из регистра привредних субјеката и регистрација оснивања привредног друштва из става 1. овог члана које преузима сва права и обавезе предузетника настале из пословања до тренутка оснивања тог привредног друштва.

У конкретном случају, оснивач предузетничке радње (СЗТР) је, у периоду од 2002. до 2017. године, уплаћивао новчана средства (у виду позајмица) СЗТР-у у циљу одржавања њене ликвидности. Имајући у виду да је у току 2019. године предузетничка радња наставила да обавља делатност у форми привредног друштва (ДОО), а да се (невраћане) позајмице које су, како наводите у поднетом захтеву, дате на неограничен рок враћања и бескаматно још увек евидентирају у пословним књигама ДОО, поставља се питање да ли су дате позајмице предмет опорезивања порезом на добит правних лица, односно који временски период могу да се воде у пословним књигама.

С обзиром да је давање одговора на питање начина евидентирања позајмица оснивача (датих предузетничкој радњи која делатност наставља да обавља у форми привредног друштва) у пословним књигама тог друштва у надлежности Сектора за финансијски систем, исти се, по предметном питању, изјаснио на следећи начин:

„Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон, у даљем тексту: Закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација

рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У предметном захтеву, између осталог, наведено је следеће:

- Власник СЗТР је од 2002. до 2017. године уплаћивао позајмице оснивача за ликвидност. 2019. године СЗТР је пререгистрована у ДОО које је постало правни следбеник предузетника. Све дате а невраћене позајмице се и даље налазе у пословним књигама предузећа. Све позајмице су дате на неограничени рок враћања и бескаматно;

- Питање у делу који се односи на рачуноводствено евидентирање пословне промене: Који временски период позајмице могу да се воде у пословним књигама, а да се не врате оснивачу?

Сагласно члану 2. тачка 4) Закона прописано је да су Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона: Концептуални оквир за финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди - МРС (International Accounting Standards - IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања - МСФИ (International Financial Reporting Standards - IFRS), тумачења издата од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC), чији је превод утврдило и објавио министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и

објављује Министарство чине Концептуални оквир за финансијско извештавање, основни текстови МРС и МСФИ издати од стране 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.

Одредбама члана 8. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са важећим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и правовремено откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Одредбама члана 20. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС”, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник), који је у примени приликом састављања финансијских извештаја за 2020. годину, прописано је да се на рачунима групе 24 - Готовински еквиваленти и готовина, исказују непосредно уновчиве хартије од вредности, депозити по виђењу, готовина, племенити метали и предмети од племенитих метала. Одредбама члана 23. Правилника прописано је да се на рачунима групе 30 - Основни капитал, исказују акцијски капитал, удели друштва с ограниченом одговорношћу, улози, државни капитал, друштвени капитал, задружни и остали капитал, као и емисиона премија према називима рачуна ове групе.

Одредбама члана 30. Правилника прописано је да се на рачунима групе 41 - Дугорочне обавезе, исказују дугорочне обавезе према матичном, зависним и повезаним правним лицима, дугорочни кредити и зајмови, обавезе по хартијама од вредности и остале дугорочне обавезе. Дугорочне обавезе су обавезе које доспевају у року дужем од 12 месеци после извештајног периода, односно од датума биланса. Сагласно члану 31. став 3. Правилника, предвиђено је да се на рачуну 421 - Краткорочни кредити и зајмови од осталих повезаних лица, исказују обавезе по основу примљених краткорочних кредита и зајмова од осталих повезаних лица.

Одредбама члана 56. став 10. Правилника прописано је да се на рачуну 677 - Приходи од смањења обавеза, исказује смањење обавеза по основу закона, ванпарничног поравнања и сл, директним отписивањем, задужењем рачуна на коме је обавеза исказана.

Одредбама Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ”, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - одлука УСЈ и 57/89, „Службени лист СРЈ”, бр. 31/93 и „Службени лист СЦГ”, бр. 1/03 - Уставна повеља и „Службени гласник РС”, бр. 18/20), између осталог, уређују се и питања застарелости обавеза.

Одредбама Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19), између осталог, уређују се и питања у вези са повећањем, односно смањењем основног капитала друштва.

У складу са дефиницијом прихода која је прописана у Концептуалном оквиру за финансијско извештавање у параграфу 4.25(а) наведено је да се елементи прихода и расхода дефинишу као што следи:

Приходи су повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања имовине или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса власника капитала.

Расходи су смањења економских користи током обрачунског периода у облику одлива или смањења имовине или настанка

обавеза, која имају за резултат смањење капитала који не представља смањење по основу расподеле власницима капитала.

У параграфу 7. МРС 1 - Презентација финансијских извештаја дате су, између осталих, следеће дефиниције:

Власници су имаоци инструмената класификованих као капитал.

Збирни укупни резултат (односно укупни свеобухватни резултат) представља промену капитала током периода која је резултат трансакција и других догађаја, осим оних промена које су резултат трансакција са власницима који делују у својству власника.

Збирни укупни резултат (односно укупни свеобухватни резултат) сачињавају све компоненте „биланса успеха” и „осталог укупног резултата”.

Остали укупни резултат обухвата ставке прихода и расхода (укључујући и корекције услед рекласификације) које нису признате у билансу успеха како се захтева или дозвољава према другим МСФИ.

У параграфу 106(д) МРС 1 прописано је да ентитет приказује извештај о променама на капиталу у складу са захтевима из параграфа 10. Извештај о променама на капиталу укључује, између осталог, и следеће информације:

(д) за сваку компоненту капитала, сравњивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, засебно (као минимум) обелодањујући промене које су резултат:

(и) биланса успеха (добитак или губитак);

(ии) остали укупни резултат; и

(иии) трансакције са власницима који делују у својству власника, приказујући засебно улагања власника и расподеле власницима и промене власничких интереса у зависним ентитетима чија последица није губитак контроле.

Из претходно наведеног произилази да су приходи сва повећања економских користи који за резултат имају пораст капитала,

а расходи сва смањења економских користи који за резултат имају смањење капитала - осим оних која су настала по основу доприноса власника капитала, односно расподеле власницима капитала.

Даље, сви приходи и расходи се приказују, односно у складу са МСФИ разврставају на приходе и расходе у Билансу успеха и приходе и расходе, односно добитке и губитке у Осталом укупном резултату / Извештају о осталом резултату.

Из наведеног проистиче да сва повећања и смањења економских користи која су настала по основу доприноса власника капитала, односно расподеле власницима капитала - не представљају приходе и расходе, односно добитке и губитке и не приказују се у оквиру Биланса успеха и Извештаја о осталом резултату, већ представљају засебне промене у оквиру капитала дефинисане као „транзакције власницима који делују у својству власника“.

Напомињемо да је овде реч о власницима у смислу наведене дефиниције из МРС 1, односно власницима који држе инструменте капитала у смислу МРС 32 - Финансијски инструменти: презентација, што најчешће јесу, али не морају увек да буду, власници регистровани у складу са Законом о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19).

Имајући у виду да унос средстава (попут готовине, потраживања, финансијских пласмана, залиха или сталних средстава) без (против)накнаде и обавезе враћања, као и опрост обавеза, представљају повећање економских користи у виду доприноса власника, односно транзакције са власницима који делују у својству власника - сматрамо да по том основу не настају приходи ни добици ни у Билансу успеха ни у Извештају о осталом резултату, већ да се евидентирају директно у корист одговарајућих ставки капитала.

Уколико се конкретна транзакција региструје као повећање основног капитала у складу са Законом о привредним друштвима - евидентираће се као повећање одговарајућег рачуна основног капитала у складу са Правником. У супротном, евидентираће се

као повећање у оквиру одговарајућег рачуна класе 3: Капитал (нпр. рачуна 309 - Остали основни капитал, 323 - Додатне уплате којима се не повећава капитал или 340 - Нераспоређени добитак ранијих година) у складу са усвојеном рачуноводственом политиком предметног привредног друштва.“

Имајући у виду наведени став изнет у претходно цитираном мишљењу према ком унос средстава (нпр. готовине, као у конкретном случају) без (против)накнаде и обавезе враћања, представља повећања економске користи у виду доприноса власника, односно трансакција са власницима који делују у својству власника, по ком основу не настају приходи ни добици који се евидентирају у билансу успеха, већ се евидентирају директно у корист одговарајућих ставки капитала, сматрамо да износ предметних позајмица (без обавезе враћања) није предмет опорезивања порезом на добит правних лица, у смислу члана 23. Закона.

6. Тумачење одредаба члана 15. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник (који обавља делатност која се односи на третман и одлагање отпада који није опасан) донира јединици локалне самоуправе контејнере за одлагање, односно разврставање комуналног отпада, у циљу заштите животне средине
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-978/2021-04 од 08.12.2021. год.)

Сагласно члану 15. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 . .. и 153/20, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника признају се издаци у збирном износу највише до 5% од укупног прихода за:

1) здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и спортске намене, заштиту животне средине, као и давања учињена

установама, односно пружаоцима услуга социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту;

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

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

Сходно одредбама Закона о локалној самоуправи („Службени гласник РС”, бр. 129/07 ... и 47/18), локална самоуправа је право грађана да непосредно и преко слободно изабраних представника управљају јавним пословима од непосредног, заједничког и општег интереса за локално становништво, при чему се локална самоуправа остварује у општини, граду и граду Београду (у даљем тексту: јединица локалне самоуправе).

У смислу члана 20. став 1. Закона о локалној самоуправи, општина, преко својих органа, у складу с Уставом и законом, стара се, између осталог, о заштити животне средине, и обавља послове од непосредног интереса за грађане.

Према Закону о заштити животне средине („Службени гласник РС“, бр. 135/04 и 95/18 - др. закон), систем заштите животне средине, у оквиру својих овлашћења, обезбеђују, између осталих, општина, односно град (јединица локалне самоуправе), при чему су сви субјекти система заштите животне средине, укључујући и јединице локалне самоуправе, дужни да чувају и унапређују животну средину.

У конкретном случају, обвезник (који обавља делатност која се односи на третман и одлагање отпада који није опасан) донира јединици локалне самоуправе контејнере за одлагање, односно разврставање комуналног отпада, у циљу заштите животне средине.

Имајући у виду да је јединица локалне самоуправе (у складу са позитивним прописима) дужна да, у оквиру својих овлашћења, обезбеђује систем заштите животне средине, као и да се стара о истој, при чему је, у складу са статутом (као својим највишим правним актом), дужна да преко својих органа прати стање и предузима мере за заштиту животне средине на свом подручју, сматрамо да донација обвезника у виду контејнера за одлагање, односно разврставање комуналног отпада, извршена (јединици локалне самоуправе) ради заштите животне средине, представља давање у смислу члана 15. ст. 1. и 2. Закона. С тим у вези, расход који обвезник искаже у својим пословним књигама по основу предметног давања, признаје се у пореском билансу на начин прописан чланом 15. став 1. Закона.

7. Утврђивање расхода амортизације сталних средстава у складу са Законом о порезу на добит правних лица када обвезник, почев од 1. јануара 2019. године, започне накнадна улагања (на сталном средству разврстаном у некој од амортизационих група од II до V) која заврши, односно активира у том или у неком од наредних пореских периода, а целокупан износ накнадних улагања прелази износ од 10% неотписане рачуноводствене вредности средства на први дан пореског периода у ком је накнадно улагање активирано
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1149/2021-04 од 02.12.2021. год.)

Чланом 10. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), односно чланом 10б став 1. Закона, прописано

је да се амортизација сталних средства признаје као расход у износу и на начин утврђен овим законом.

У смислу члана 14. ст. 1. и 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 95/18), одредбе члана 10. Закона примењују се на обрачун амортизације сталних средстава стечених закључно са 31. децембром 2018. године, односно последњим даном пореског периода који почиње у 2018. години, а одредбе члана 10б Закона на обрачун амортизације сталних средстава стечених почев од 1. јануара 2019. године, односно од првог дана пореског периода који почиње у 2019. години.

Обрачун амортизације у складу са чланом 10. Закона ближе је уређен 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 9/19, у даљем тексту: Правилник).

У складу са чланом 4. ст. 1. и 2. Правилника, амортизација за стална средства разврстана у групе амортизације од II до V утврђује се применом дегресивне методе на укупну вредност средстава разврстаних по појединој групи, а обрачунава се применом прописане стопе, у првој години на набавну вредност, а у наредним годинама на износ неотписане вредности сталних средстава групе (у даљем тексту: салдо групе) утврђене на крају претходне године, увећане за вредност прибављених и умањене за вредност отуђених сталних средстава из те групе током године.

За износ накнадних улагања, извршених на постојећим сталним средствима, већ разврстаним у неку од амортизационих група (од II до V), увећава се салдо групе у коју су та средства разврстана, почев од пореског периода у коме су накнадна улагања завршена (члан 4. став 3. Правилника).

Чланом 8. став 1. Правилника о изменама и допунама Правилника о начину разврставања сталних средства по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени

гласник РС”, бр. 104/18, у даљем тексту: Правилник о изменама и допунама) прописано је да за стална средства која су у складу са Правилником о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС”, бр. 116/04 и 99/10) разврстана у неку од амортизационих група од II до V, а на којима су почев од 1. јануара 2019. године извршена накнадна улагања у износу већем од 10% износа неотписане рачуноводствене вредности тог средства, обрачун амортизације врши се према одредбама члана 10б 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 - аугентично тумачење, 112/15, 113/17 и 95/18).

Обрачун амортизације сталних средстава из става 1. овог члана започиње у пореском периоду у којем су накнадна улагања завршена, на основицу која одговара набавној вредности сталног средства умањеној за припадајући износ пореске амортизације и увећаној за извршена накнадна улагања (члан 8. став 2. Правилника о изменама и допунама).

Имајући у виду наведено, када обвезник, почев од 1. јануара 2019. године, започне накнадна улагања (на сталном средству разврстаном у некој од амортизационих група од II до V) која заврши, односно активира у том или у неком од наредних пореских периода, а целокупан износ накнадних улагања прелази износ од 10% неотписане рачуноводствене вредности средства на први дан пореског периода у ком је накнадно улагање активирано, обрачун амортизације тог средства врши се сагласно одредбама члана 10б Закона и то почев од пореског периода у ком су накнадна улагања активирана, при чему напомињемо да (искључиво) у том пореском периоду обвезник утврђује да ли су испуњени услови за примену члана 10б Закона.

Међутим, уколико је износ накнадних улагања мањи од износа који представља 10% неотписане рачуноводствене вредности

средства на први дан пореског периода у ком је накнадно улагање активирано, у том случају средство наставља да се амортизује применом дегресивне методе у складу са чланом 10. Закона, односно чланом 4. Правилника, при чему се за износ накнадних улагања увећава салдо групе у којој је предметно средство разврстано, на начин прописан чланом 4. став 3. Правилника.

С тим у вези, уколико су накнадна улагања (започета после 1. јануара 2019. године) активирана у току 2021. године, а износ накнадних улагања је већи од 10% неотписане рачуноводствене вредности средства на дан 1. јануар 2021. године, у том случају предметно средство почиње да се амортизује (почев од 2021. године) применом пропорционалне методе у складу са чланом 10б Закона, с тим што основицу за обрачун амортизације представља набавна вредност сталног средства умањена за припадајући износ пореске амортизације (на дан 31. децембар 2020. године) и увећана за извршена накнадна улагања.

8. Да ли се расход евидентиран у пословним књигама по основу накнаде зараде запосленом може признати у двоструко увећаном износу у складу са чланом 22г Закона о порезу на добит правних лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1157/2021-04 од 01.12.2021. год.)

Сагласно са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника могу се признати, у двоструко увећаном износу, трошкови који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици.

У смислу става 1. овог члана, истраживањем се сматра оригинално или планирано истраживање предузето у циљу стицања новог научног или техничког знања и разумевања, а развојем

примена резултата истраживања или примена другог научног достигнућа или дизајна производње нових значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 22г став 2. Закона).

Правилником о условима и начину остваривања права на признавање трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем у пореском билансу у двоструко увећаном износу („Службени гласник РС“, број 50/19, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се сматра трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици Србији (у даљем тексту: Република), као и услови и начин остваривања права на њихово признавање као расхода у пореском билансу у двоструко увећаном износу, у складу са одредбама члана 22г став 1. Закона.

Према члану 2. став 1. тачка 1) Правилника, трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем из члана 1. овог правилника (у даљем тексту: трошкови истраживања и развоја) сматрају се нарочито трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја.

У складу са чланом 2. став 2. Правилника, трошкови из става 1. тачка 1) овог члана обухватају:

1) активности спровођења пројекта које подразумевају активности запослених који су непосредно укључени у идентификовање и решавање одговарајућих техничких проблема повезаних са конкретним пројектом (запослени који су ангажовани на пословима развоја новог производног система и/или производа, развоја нових рачунарских кола, формулисања нових хемијских једињења, развоја система за решавање проблема загађења земљишта и животне средине, процењивања карактеристика земљишта, спровођења лабораторијских експеримената, развоја

софтверских решења, развоја система за управљање отпадним водама, развоја нових материјала и сл.);

2) активности повезане са директним надзором спровођења пројекта које подразумевају активности повезане са непосредним управљањем и надзором пројекта, као што су: присуствовање састанцима на којима се расправља о техничким аспектима пројекта, предложеним концептима и алтернативама, као и могућим решењима и резултатима; директно састајање са запосленима који су укључени у решавање конкретне техничке проблема, планирање пројекта, процена предложених решења у домену дизајна и процеса, управљање процесом развоја, пружање повратних информација вишим нивоима руководства у вези са активностима на конкретном пројекту, и сл; под овим активностима се не подразумевају активности управљања које нису повезане са непосредним управљањем и надзором пројекта;

3) активности подршке у вези са пројектом које подразумевају све оне активности које директно подржавају запослене који су ангажовани на спровођењу и директном надзору пројекта, као што су: подешавање опреме која се користи у сврхе истраживања; употреба машина у сврху производње прототипских компонента; асистирање инжењерима приликом испробавања нових производних процеса; пружање повратне информације о техничким карактеристикама производа од стране линијског руководиоца производње; пружање концептуалних решења или техничких информација од стране продајног особља; израда извештаја од стране службеника; чишћење након тестирања неког експерименталног процеса, односно одржавање просторија у којима се спроводе активности истраживања и развоја; контрола квалитета у циљу тестирања новог производа, материјала, процеса, софтвера, и сл; истраживање тржишта од стране запослених у набавци у циљу проналажења канала набавке материјала који ће се користити у новом производном процесу или при производњи новог производа, и сл.

Према члану 5. став 1. тачка 2) Правилника, обвезник који остварује право на признавање трошкова истраживања и развоја

у складу са овим правилником, дужан је да за сваки поједначни пројекат уз порески биланс приложи евиденцију о времену које је сваки од запослених провео радећи на одређеном пројекту.

У смислу Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05 ... 95/18 – аутентично тумачење), зарада се састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду.

Сагласно наведеном, а имајући у виду да се под трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем подразумевају трошкови зарада запослених који обављају послове наведене у члану 2. став 2. Правилника, сматрамо да се трошкови (евидентирани у пословним књигама обвезника) по основу накнада зарада запосленима, који се у складу са прописима о раду исплаћују у случају привремене спречености за рад, породичног одсуства, плаћеног одсуства, војне вежбе и др., не могу признати у двоструко увећаном износу, у складу са одредбама Закона и Правилника.

9. Примена одредаба члана 22в Закона о порезу на добит правних лица у случају када је статусном променом друштво преносилац (коме расход по основу обезвређења није био признат у пореском периоду када је обезвређење извршено) пренело на друштво стицаоца претходно обезвређену имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1104/2021-04 од 29.11.2021. год.)

Сагласно члану 22в став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон,

43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту. Закон), на терет расхода у пореском билансу не признају се расходи настали по основу обезвређења имовине, које се утврђује као разлика између нето садашње вредности имовине утврђене у складу са МРС, односно МСФИ и њене процењене надокнадиве вредности, али се признају у пореском периоду у коме је та имовина отуђена, односно употребљена, односно у коме је настало оштећење те имовине услед више силе.

Сходно одредбама Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 84/14 - др. закон, 5/15, 95/18 и 91/19), статусном променом се друштво (друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције.

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

У конкретном случају, обвезник је извршио обезвређење имовине, при чему расход исказан по том основу није био признат у пореском билансу поднетом за порески период у којем је обезвређење извршено. У неком од наредних пореских периода, услед спроведене статусне промене, обвезник се (као друштво преносилац) припаја друштву стицаоцу и престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације, па се, с тим у вези, поставља питање да ли се (претходно непризнати) расход обезвређења може признати у пореском периоду у ком је статусна промена спроведена или у пореском периоду када друштво стицалац прода предметну имовину.

Имајући у виду да је статусном променом друштво преносилац (коме расход по основу обезвређења није био признат у пореском периоду када је обезвређење извршено) пренело на друштво стицаоца претходно обезвређену имовину, а да између оба учесника у статусној промени постоји правни континуитет (у смислу закона који уређује привредна друштва), мишљења смо да су се, у пореском периоду у ком друштво стицалац изврши продају претходно обезвређене и статусном променом стечене имовине, стекли услови за признавање предметног расхода, сходно одредби члана 22в став 1. Закона.

10. Да ли се у пореском билансу признаје обезвређење залиха недовршене производње и готових производа које обвезник исказује у тзв. погонском књиговодству (у оквиру класе 9), на рачуну 983 - Отписи, мањкови и вишкови залиха учинака? (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-489/2021-04 од 29.11.2021. год.)

Одредбом члана 22в 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, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да се на терет расхода у пореском билансу не признају расходи настали по основу обезвређења имовине, које се утврђује као разлика између нето садашње вредности имовине утврђене у складу са МРС, односно МСФИ и њене процењене надокнадиве вредности, али се признају у пореском периоду у коме је та имовина отуђена, односно употребљена, односно у коме је настало оштећење те имовине услед више силе.

У конкретном случају, обвезник обавља производну делатност (производња фармацеутских производа), а имајући у виду да су производна правна лица дужна да обрачун трошкова

и учинака, у складу са прописима о рачуноводству, врше у класи 9 (Обрачун трошкова и учинака), обвезник води основне рачуне у оквиру ове класе, при чему на рачунима трупе 98 - Приходи и расходи, између осталог, исказује и губитке од обезвређења залиха недовршене производње и готових производа. С тим у вези, обвезник, како наводите у поднетом допису, на крају пословне године затечену вредност залиха недовршене производње и готових производа одмерава (према захтевима МРС 2: Залихе) по цени која је нижа од следеће две: цене коштања или нето оствариве (продајне) вредности. Уколико је добијена вредност недовршене производње и готових производа на крају пословне године нижа у односу на вредност на почетку периода, обвезник разлику евидентира у својим пословним књигама задужењем рачуна 631 - Смањење вредности залиха недовршене производње и услуга и готових производа, па се поставило питање да ли се предметно смањење вредности залиха недовршене производње и готових производа сматра обезвређењем у смислу члана 22в Закона.

Имајући у виду да је начин евидентирања пословних промена у складу са прописима из области рачуноводства у надлежности Сектора за финансијски систем, по питању на који начин се у пословним књигама обвезника евидентира свођење цене коштања на нето продајну вредност у складу са МРС 2, обратили смо се том сектору и добили одговор следеће садржине:

„...Имајући у виду достављене податке из предметног захтева, указујемо на следеће:

Одредбама члана 2. тачка 4) Закона прописано је да су Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона: Концептуални оквир за финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди - МРС (International Accounting Standards - IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања - МСФИ (International Financial

Reporting Standards - IFRS), тумачења издата од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине Концептуални оквир за финансијско извештавање, основни текстови МРС и МСФИ издати од стране 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.

Одредбама параграфа 9. МРС 2 - Залихе, прописано је да се залихе одмеравају по нижој од следеће две вредности - набавној вредности/цени коштања или нето остваривој вредности.

Набавна вредност/цена коштања залиха обухвата све трошкове набавке, трошкове конверзије и друге трошкове настале у процесу довођења залиха на садашњу локацију и у садашње стање (параграф 10. МРС 2).

Параграфом 29. и 30. МРС 2 прописано је да се залихе обично свде на нето оствариву вредност по принципу ставка по ставка. Међутим, у неким околностима може да буде оправдано груписање сличних или повезаних ставки. То може бити случај са залихама артикала исте производне линије, са сличном наменом или крајњом употребом, које се производе и продају на истом географском подручју, и не могу се процењивати одвојено од других ставки из те производне линије. Није прикладно да се свођење залиха врши на основу њихове класификације, на пример на готове производе или на све залихе у неком сегменту пословања. При процени нето оствариве вредности полази се од најпоузданијих доказа

расположивих у време процене о износима по којима се залихе могу реализовати. Ове процене узимају у обзир флукуације цена или трошкова директно повезаних са догађајима након завршетка периода у мери у којој такви догађаји потврђују околности које постоје на крају периода.

Одредбама параграфа 34. МРС 2 предвиђено је да када се залихе продају, њихова књиговодствена вредност се признаје као расход периода у ком се признаје и приход повезан са њима. Износ било ког отписа залиха на нето оствариву вредност и сви губици залиха се признају као расход у периоду у ком је настао отпис или губитак. Износ било ког поништавања отписа залиха, које се ради због повећања нето оствариве вредности, признаје се као умањење износа залиха признатих као расход у периоду у којем је поништавање извршено.

У складу са одредбама члана 47. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС”, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се на рачунима групе 58 - Расходи од усклађивања вредности имовине, исказују негативни ефекти вредносних усклађивања нематеријалне имовине, некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава, дугорочних и краткорочних финансијских пласмана, залиха, хартија од вредности које се вреднују по фер вредности кроз остали укупан резултат, потраживања, финансијских деривата и финансијских средстава у складу са рачуноводственом политиком.

У складу са чланом 52. Правилника прописано је да се на рачунима групе 63 - Промена вредности залиха учинака, исказује повећање или смањење вредности залиха недовршене производње, недовршених услуга и готових производа на крају извештајног периода у односу на почетак периода.

На рачуну 630 - Повећање вредности залиха недовршене производње и услуга и готових производа, исказује се повећање вредности залиха недовршене производње, недовршених услуга

и готових производа на крају извештајног периода у односу на почетак периода, задужењем рачуна 110, 111 и 120.

На рачуну 631 - Смањење вредности залиха недовршене производње и услуга и готових производа, исказује се смањење вредности залиха недовршене производње, недовршених услуга и готових производа на крају извештајног периода у односу на почетак периода, одобрењем рачуна 110, 111 и 120.

Сагласно члану 66. Правилника, прописано је да правна лица и предузетници који обављају производну делатност у класи 9 обавезно воде основне рачуне 900, 902, групе рачуна 95 и 96 и рачуне 980, 982 и 983. Остале рачуне предвиђене у класи 9, лица из става 1. овог члана воде у складу са својим потребама и начином обрачуна трошкова и учинака. Правна лица и предузетници који не обављају производну делатност нису обавезни да воде евиденцију у оквиру рачуна класе 9.

Даље, у складу са чланом 75. став 1. Правилника, на рачунима групе 98 - Расходи и приходи, исказују се трошкови продатих производа и услуга, набавна вредност продате робе, трошкови периода, отписи, мањкови, обезвређење и вишкови залиха учинака, остали расходи и приходи по основу продаје производа и услуга, приходи од продаје робе и остали приходи. С тим у вези, чланом 75. ст. 6. до 8. Правилника прописано је да се на рачуну 983 - Отписи, мањкови и вишкови залиха учинака, исказује вредност отписа, мањкова и вишкова залиха недовршене производње и готових производа.

Отписи и мањкови евидентирају се задужењем рачуна 983 у корист рачуна групе 95 и 96, а вишкови се евидентирају задужењем рачуна групе 95 и 96 у корист рачуна 983.

На овом рачуну исказују се и губици од обезвређења залиха недовршене производње и готових производа.

Имајући у виду све претходно наведено, указујемо да када је вредност залиха на крају периода мања од стања залиха на почетку

периода, у Билансу успеха друштва укупни трошкови биће повећани за то смањење залиха учинака, јер је у обрачунском периоду део пренетих залиха из претходног периода продат, па на терет прихода од тих залиха треба да се надокнаде и трошкови који су садржани у цени коштања продатих залиха. Ово се у складу са чл. 11. и 12. Правилника постиже тиме што се смањење вредности залиха на рачунима 110 - Недовршена производња, 111 - Недовршене услуге и 120 - Готови производи евидентира (књижи) одобрењем тих рачуна, а задужењем рачуна 631 - Смањење вредности залиха недовршене производње и услуга и готових производа.

Дакле, у ситуацији у којој обвезник врши обезвређење залиха недовршене производње и готових производа, износ обезвређења по овом основу се у складу са Правилником исказује у тзв. погонском књиговодству (у оквиру класе 9), на рачуну 983 - Отписи, мањкови и вишкови залиха учинака, а не на рачунима расхода у оквиру класе 5, што за последицу има смањење вредности залиха, које се у складу са Правилником рачуноводствено евидентира преко рачуна прихода (631), а у финансијским извештајима исказује као корекција пословних прихода (АОП 1010 у Билансу успеха)...

Имајући у виду да, према наводима из цитираног мишљења, обезвређење залиха недовршене производње и готових производа обвезник, у конкретном случају, не исказује на рачунима расхода у оквиру класе 5, већ у тзв. погонском књиговодству (у оквиру класе 9), на рачуну 983 - Отписи, мањкови и вишкови залиха учинака (на којем се, између осталог, исказују и губици од обезвређења залиха недовршене производње и готових производа), а што за последицу има смањење вредности залиха које се у финансијским извештајима исказује као корекција (смањење) пословних прихода (рачун 631), сматрамо да се, у смислу члана 22в Закона, износ предметне корекције не признаје у пореском билансу, те је обвезник дужан да, по наведеном основу, увећа опорезиву добит.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву који удео има у свом власништву непрекидно најмање десет година и, с тим у вези, обавеза подношења пореске пријаве код исплате купопродајне цене на рате

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1073/2021-04 од 28.12.2021. год.)

Како се наводи, физичко лице које је власник удела у једном привредном друштву од 2008. године, 2021. године закључило је уговор са другим привредним друштвом о продаји свог удела том друштву. Уговорено је да се купопродајна цена исплати у десет рата, и прва рата је исплаћена у току 2021. године. Наводи се да је физичко лице поднело пореску пријаву за порез на капитални добитак надлежном пореском органу и да је, с тим у вези, порески орган донео решење да се обуставља поступак утврђивања пореза на приходе од капиталног добитка због пореског изузимања у предметном случају.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

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

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

Одредбом члана 95. став 1. тачка 1) Закона прописано је да је обвезник који у току године изврши пренос права по основу којег може настати капитални добитак или губитак у складу са овим законом, дужан да поднесе пореску пријаву најкасније у року од 30 дана од дана када је остварио или започео остваривање прихода по основу преноса стварних права на непокретностима, ауторских и сродних права и права индустријске својине и удела у капиталу правних лица.

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице изврши пренос уз накнаду свог удела у капиталу привредног друштва који (удео) је пре преноса имало у свом власништву непрекидно најмање десет година, а током периода власништва није долазило до промене процента учешћа у капиталу, приход који по том основу оствари као разлику између продајне и набавне цене удела не подлеже опорезивању порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 5) Закона.

За примање које је сагласно Закону изузето од опорезивања (није предмет опорезивања), уколико су испуњени услови прописани Законом за остваривање пореског изузимања, пореска пријава за утврђивање пореза на доходак грађана по том основу се не подноси и порез се не утврђује и не плаћа. С тим у вези, у случају преноса уз накнаду удела у капиталу привредног друштва, по ком основу су испуњени услови за пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) Закона, када се продајна цена удела исплаћује у ратама у одређеном временском периоду (уговорене рате), пореска пријава

за утврђивање пореза на доходак грађана по том основу (уговорених исплата продајне цене на рате) се не подноси.

2. Порески третман прихода по основу капиталног добитка који физичко лице оствари преносом уз накнаду удела у привредном друштву у случају када члан друштва пренесе удео или део удела који има у друштву, а по основу тог преноса друштво стиче сопствени удео

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-351/2021-04 од 30.8.2021. год.)

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 1 13/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

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

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

Одредбом члана 72а став 1. тачка 5) Закона прописано је се да капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када је обвезник извршио пренос права, удела или

хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година.

Изузетно од става 1. тачка 5) овог члана, право на пореско изузимање не остварује се у случају када члан друштва пренесе удео или акције, односно део удела или акција које има у друштву, а по основу тог преноса друштво стиче сопствене уделе, односно акције у смислу закона којим се уређују привредна друштва (члан 72а став 3. Закона).

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

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, с тим да се набавна цена увећава годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. ст. 1. и 13. Закона).

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

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

2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике.

Према одредбама члана 87. став 2. Закона, дохотком из става

1. овог члана сматра се годишњи збир:

1) зарада из чл. 13. до 15б овог закона;

2) опорезивог прихода од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 40. овог закона;

3) опорезивог прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. овог закона;

4) опорезивог прихода од непокретности из члана 65в овог закона;

5) опорезивог прихода од давања у закуп покретних ствари из члана 82. ст. 3. и 4. овог закона;

6) опорезивог прихода спортиста и спортских стручњака из члана 84а овог закона;

6а) опорезивог прихода од пружања угоститељских услуга из члана 84б овог закона;

7) опорезивих других прихода из члана 85. овог закона;

8) прихода по основима из тач. 1) до 6) и тачке 7) овог става, остварених и опорезованих у другој држави за обвезнике из става 1. тачка 1) овог члана.

Одредбом члана 157. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19) прописано је да се сопственим уделом друштва у смислу овог закона сматра удео или део удела који друштво стекне од свог члана.

Одредбом члана 188. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да члан друштва може иступити из друштва из оправданих разлога.

Према одредбама члана 189. став 1. и став 2. тачка 2) Закона о привредним друштвима, писани захтев који је члан друштва који жели да иступи из друштва у складу са чланом 188. Закона о привредним друштвима дужан да достави друштву садржи, између осталог, износ који се захтева од друштва на име накнаде за удео.

Удео члана друштва који је иступио из друштва, постаје сопствени удео друштва и без доношења одлуке о стицању сопственог удела, сразмерно уплаћеном, односно унетом улогу, док се за износ неуплаћеног, односно неунетог улога, врши смањење основног капитала друштва, уз примену одредби члана 147а овог закона (члан 189. став 6. Закона о привредним друштвима).

Имајући у виду наведено, право на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) Закона не остварује се у случају када члан друштва пренесе удео или део удела који има у друштву, а по основу тог преноса друштво стиче сопствени удео у смислу закона којим се уређују привредна друштва. С тим у вези, уколико физичко лице оствари капитални добитак по основу преноса уз накнаду удела у случају иступања из привредног друштва чиме удео тог члана постаје сопствени удео друштва (друштво стиче сопствени удео), тако остварени капитални добитак предмет је опорезивања сагласно чл. 72. до 77. Закона.

Капитални добитак није предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана, сагласно члану 87. став 2. Закона.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли су порески дужник и јемци пореског дужника ослобођени плаћања пореза на пренос апсолутних права у случају кад, како се наводи, привредно друштво на основу одредаба члана 67. став 4. тачка 3а) и члана 67. став 7. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, давањем уместо плаћања намирује потраживања Републике Србије по основу јавних прихода Републике Србије, које се реализује на основу оверних споразума о намирењу пореске обавезе давањем уместо плаћања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01275/2021-04 од 09.12.2021. год.)

Према одредби члана 23. 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, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду:

- 1) права својине на непокретности;
- 2) права интелектуалне својине;
- 3) брисана;
- 4) права својине на употребљаваном моторном возилу осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на употребљаваном пловилу, односно права својине на употребљаваном ваздухоплову са сопственим погоном - осим државног;
- 5) права коришћења грађевинског земљишта.

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу

са законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а тачка 1) Закона).

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

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

Лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права, односно за плаћање пореза на поклон (члан 42. став 1. Закона).

Лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, који се уговором обавезао да плати порез на пренос апсолутних права, односно порез на поклон, јемчи солидарно за плаћање тог пореза (члан 42. став 2. Закона).

Према одредби члана 12. став 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, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗПППА), порески обвезник је порески дужник који је обавезан да плати порез, односно споредно пореско давање.

Други порески дужник је порески јемац који одговара за плаћање обвезниковог пореског дуга, за случај да порески обвезник тај дуг не плати о доспелости (члан 12. став 3. тачка 1) ЗПППА).

Одредбом члана 67. став 1. ЗПППА, наплата пореза врши се, по правилу, плаћањем новчаног износа о доспелости пореза на прописане уплатне рачуне јавних прихода, у роковима прописаним законом.

Према одредби члана 67. став 4. тачка 3а) ЗПППА, која је прописана чланом 19. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 144/20), који је ступио на снагу 5. децембра 2020. године, изузетно од одредби ст. 1-3. овог члана, пореска обавеза се може намирити давањем уместо плаћања, односно заменом испуњења, када је пореска обавеза већа од 50.000.000 динара, на начин и под условима које утврди Влада одлуком, и то само у случајевима када постоји интерес Републике за стицање предметне имовине.

Даном намирења пореске обавезе путем давања уместо плаћања, односно заменом испуњења, сматра се дан овере споразума којим је реализована одлука Владе из члана 67. став 4. тачка 3а) овог закона (члан 68. став 7. ЗПППА, прописан чланом 20. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 144/20, који је ступио на снагу 5. децембра 2020. године).

Одредбом члана 31. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 144/20) прописано је да ће се одредбе чл. 19. и 20. овог закона примењивати и на пореске обавезе доспеле до дана ступања на снагу овог закона, као и на пореске обавезе обухваћене споразумима и решењима о одлагању плаћања по том основу, а који су одобрени до дана ступања на снагу овог закона.

Према томе, порез на пренос апсолутних права не плаћа се кад се апсолутно право преноси ради измирења обавеза по основу јавних прихода, у складу са законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација. С обзиром на то да у захтеву нисте навели које апсолутно право је предмет преноса ради измирења обавеза по основу јавних прихода (тј. да ли је реч о апсолутном праву које је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права или није), под претпоставком да је у конкретном случају реч о преносу апсолутног права које је предмет опорезивања порезом на пренос

апсолутних права, а имајући у виду да се у складу са законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација, пореска обавеза може намирити давањем уместо плаћања, односно заменом испуњења, када је пореска обавеза већа од 50.000.000 динара, на начин и под условима које утврди Влада одлуком у случају када постоји интерес Републике за стицање предметне имовине, на тај пренос се остварује пореско ослобођење ако су испуњени сви наведени услови:

- да се апсолутно право преноси на Републику Србију ради измирења обавеза по основу јавних прихода који припадају буџету Републике Србије, давањем уместо плаћања, односно заменом испуњења;

- да се тим давањем уместо плаћања, односно заменом испуњења, намирује пореска обавеза која је већа од 50.000.000 динара,

- да се то намирење врши на начин и под условима које је Влада утврдила одлуком и да постоји интерес Републике за стицање предметне имовине.

Утврђивање пореза на пренос апсолутних права је делатност Пореске управе, што значи да у сваком конкретном случају надлежни порески орган на основу чињеничног стања утврђеног у пореском поступку утврђује да ли су испуњени прописани услови за пореско ослобођење. С обзиром на то да се порез на пренос апсолутних права утврђује решењем пореског органа, ако су у конкретном случају испуњени прописани услови за пореско ослобођење, решењем пореског органа утврђује се пореско ослобођење.

Када је порески обвезник преносилац апсолутног права, за измирење пореске обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права установљено је законско јемство стицаоца тог права. Из природе јемства за измирење обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права произлази да није реч о самосталној обавези, већ о акцесорној обавези која се „додаје” обавези пореског обвезника да обезбеди њено испуњење. То значи да обавеза јемца зависи од

постојања обавезе пореског обвезника (чије испуњење се јемством додатно обезбеђује). Стога, кад порески обвезник нема обавезу да плати порез зато што му је решењем пореског органа утврђено пореско ослобођење, обавезу да плати порез на пренос апсолутних права на конкретни пренос нема ни јемац.

2. Да ли је ослобођен пореза на имовину објекат који је проглашен културним добром, за који се порез на имовину плаћа на право својине, како се наводи:

- „за површину објекта на којој порески обвезник обавља претежну делатност организовање састанака и сајмова;
- за део објекта који се издаје у закуп закупцу чија је претежна делатност производња и емитовање телевизијског програма и делатност кабловске телекомуникације (шифре делатности 6020 и 6110) - за време трајања тог закупа;
- за део објекта на којем порески обвезник не обавља претежну делатност нити је издат у закуп за обављање културне делатности“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01260/2021-04 од 07.12.2021. год.)

Према одредби члана 2. 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, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

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

Одредбом члана 12. став 1. тачка 4) Закона прописано је да се порез на имовину не плаћа на непокретности које су од надлежног органа проглашене споменицима културе или историјским споменицима - на непокретности у целини, односно на посебне делове, који служе за ове намене.

Одредбе става 1. тач. 2) до 7), тач. 9) до 11) и тач. 13) и 14) и става 2. овог члана не примењују се на непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода, осим на непокретности из става 1. тачка 7) овог члана за које је уговором о концесији уређено да концесионар неће плаћати порез на имовину (члан 12. став 4. Закона).

Трајним давањем другим лицима, смислу става 4. овог члана, сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана (члан 12. став 5. Закона).

Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге порез на имовину утврђује самоопорезивањем (члан 33. став 1. Закона).

Пореска пријава подноси се и за имовину за коју обвезник има право на пореско ослобођење (члан 33в став 3. Закона).

Према одредби члана 19. Закона о културним добрима („Службени гласник РС”, бр. 71/94, 52/11 - др. закон, 99/11 - др. закон, 6/20 - др. закон и 35/21 - др. закон, у даљем тексту: Закон о културним добрима), споменик културе јесте грађевинско-архитектонски објекат од посебног културног или историјског значаја, као и његова градитељска целина, објекат народног градитељства, други непокретни објекат, део објекта и целине са својствима везаним за одређену средину, дело монументалног и декоративног сликарства, вајарства, примењених уметности и техничке културе, као и друга покретна ствар у њима од посебног културног и историјског значаја.

Одредбама члана 47. ст. 1. и 4. Закона о културним добрима прописано је да Влада Републике Србије утврђује непокретна културна добра, ако тим законом није друкчије одређено. Акт из става 1. тог члана објављује се у „Службеном гласнику Републике Србије”.

Према одредби члана 8. став 1. Закона о култури („Службени гласник РС”, бр. 72/09, 13/16, 30/16, 6/20, 47/21 и 78/21), културном делатношћу, у смислу тог закона, сматрају се послови нарочито у следећим областима:

- 1) књижевност (стваралаштво, преводилаштво);
- 2) музика (стваралаштво, продукција, интерпретација);
- 3) ликовне, примењене, визуелне уметности, дизајн, уметничка фотографија и архитектура;
- 4) позоришна уметност (стваралаштво, продукција и интерпретација);
- 5) уметничка игра - класичан балет, народна игра, савремена игра (стваралаштво, продукција и интерпретација);
- 6) филмска уметност и остало аудио-визуелно стваралаштво;
- 7) дигитално стваралаштво и мултимедији;
- 8) остала извођења културних програма и културних садржаја (мјузикл, циркус, пантомима, улична уметност и сл.);
- 9) делатност заштите у области непокретних културних добара;
- 10) делатност заштите у области покретних културних добара;
- 11) делатност заштите у области нематеријалног културног наслеђа;
- 12) библиотечко-информационе делатности;
- 13) научноистраживачке и едукативне делатности у култури;
- 14) менаџмент у култури;
- 15) употреба информационе и комуникационе технологије у културној делатности.

Тачком 1. Одлуке о утврђивању „Сава центра“ у Београду за споменик културе („Службени гласник РС”, бр. 36/21, у даљем тексту: Одлука) „Сава центар“ у Београду утврђен је за споменик културе,

Према тачки 2. став 5. Одлуке, Центар располаже већим бројем сала за конференције и састанке, конгресно-концертном двораном, рестораном, кафе-баровима и продавницама. У њему се

налазе пошта, банке, прес центар, првобитно амбуланта, штампарија, телевизија и други садржаји.

Према Уредби о класификацији делатности - Класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10), у Сектору Н Административне и помоћне услужне делатности (који обухвата разноврсне делатности којима се подржава пословање економских субјеката, при чему њихова главна улога није преношење специјализованих знања), Група 82.30. Организовање састанака и сајмова, убухвата организацију, промоцију и/или вођење послова приликом одржавања сајмова, конгреса, конференција и састанака, без обзира на то да ли су обезбеђене услуге особља за организовање догађаја и опремање простора у којима се ови одржавају.

Према томе, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 4) Закона за објекат који је актом надлежног органа (у складу са Законом о културним добрима) утврђен за споменик културе, право на пореско ослобођење остварује се за објекат ако у целини служи за намене у области културе, односно за посебни део објекта који служи за намене у области културе (тј. служи обављању делатности која се сматра културном делатношћу према прописима којима је уређена култура) - уколико тај објекат, односно његов посебни део, није уступљен другом лицу уз накнаду на период који у току дванаест месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана.

Ако су побројани услови испуњени а објекат у целини служи за намене у области културе, пореско ослобођење остварује се за цео објекат. Ако поједини посебни делови тог објекта служе за намене у области културе, пореско ослобођење остварује се само за посебне делове који служе за те намене, а који нису уступљени другом лицу уз накнаду на период који у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана.

С тим у вези, нема основа да се применом члана 12. став 1. тачка 4) Закона оствари пореско ослобођење за посебни део објекта који је утврђен за споменик културе, и то за:

- посебни део објекта који служи за организовање састанака и сајмова;

- посебни део објекта који је издат у закуп другом лицу на период који у току дванаест месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана, независно од врсте претежне регистроване делатности закупца;

- посебни део објекта у којем се не обавља делатност (обвезник не обавља делатност, а није га издао у закуп другом лицу за обављање културне делатности),

Напомињемо да је обвезник пореза на имовину који води пословне књиге дужан да поднесе пореску пријаву и за објекат, односно за део објекта, за који сматра да има право на пореско ослобођење.

3. Кад просечна цена квадратног метра станова у зони није утврђена зато што у зони и граничним зонама није било најмање три промета станова, „да ли као елементи диспозитива решења треба да буду исказане просечне цене и које (ако треба) и амортизација, ако је основица преузета од сличне непокретности на дан 31.12. године која претходи години обрачуна или је довољно да је исказана само пореска основица“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01210/2021-04 од 02.12.2021. год.)

Према одредби члана 5. 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, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

Одредбом члана 5. став 2. Закона прописано је да вредност непокретности из става 1. тог члана утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе (у даљем тексту: порески орган).

Вредност непокретности из става 1. овог члана, осим земљишта, може се умањити за амортизацију по стопи једнакој за све непокретности на територији јединице локалне самоуправе, која износи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 1. јануара године за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом (члан 5. став 3. Закона).

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. овог закона утврђује се 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.

Одредбом члана 6. став 2. Закона прописано је да је корисна површина:

- 1) за земљиште - његова укупна површина, укључујући површину под објектом;
- 2) за објекат - збир подних површина између унутрашњих страна ободних 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.

Према одредби члана 6. став 3. Закона, зоне из става 1. тачка 2) овог члана представљају делове територије јединице локалне самоуправе које надлежни орган јединице локалне самоуправе одлуком може одредити одвојено за насеља према врсти насеља (село, град) и изван насеља или јединствено за насеља и изван насеља, према комуналној опремљености и опремљености јавним објектима, саобраћајној повезаности са централним деловима јединице локалне самоуправе, односно са радним зонама и другим садржајима у насељу (у даљем тексту: зоне).

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 уз накнаду одговарајућих непокретности по зонама, у периоду од 1. октобра године која претходи текућој години до 30. септембра текуће године (члан 6. став 5. Закона).

Текућом годином, у смислу става 5. овог члана, сматра се календарска година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (члан 6. став 6. Закона).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности, осим у случају из става 11. овог члана (члан 6. став 7. Закона).

Граничне зоне из става 7. овог члана су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, које припадају истој јединици локалне самоуправе (члан 6. став 8. Закона).

Ако није утврђена просечна цена другог земљишта (из члана 6. став 7. овог закона) у зони, зато што у зони и граничним зонама

није било најмање три промета уз накнаду другог земљишта, а утврђена је просечна цена пољопривредног земљишта у тој зони, вредност другог земљишта (осим експлоатационих поља) која чини основицу пореза на имовину за пореску годину утврђује се применом просечне цене пољопривредног земљишта у тој зони умањене за 40% (члан 6. став 9. Закона).

У случају из става 9. овог члана сматра се да је утврђивањем просечне цене пољопривредног земљишта у зони утврђена просечна цена другог земљишта (члан 6. став 10. Закона).

Ако ни у граничним зонама из става 8. овог члана није било промета одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, односно ако се вредност другог земљишта не може утврдити у складу са ставом 9. овог члана, односно ако јединица локалне самоуправе није објавила просечне цене у року прописаном овим законом, основица пореза на имовину за те непокретности у зони у којој није било промета, односно у зони за коју нису објављене просечне цене одговарајућих непокретности, једнака је основици пореза на имовину те, односно одговарајуће непокретности у тој зони обвезника који не води пословне књиге за текућу годину, за одговарајућу корисну површину (члан 6. став 13. Закона).

Према томе, основица пореза на имовину за стан обвезника који не води пословне књиге јесте вредност тог стана која се, принципијелно, утврђује применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра станова у зони у којој се конкретни стан налази и умањује за амортизацију у случају кад је скупштина јединице локалне самоуправе донела одлуку о висини стопе амортизације која важи на дан 1. јануара године за коју се утврђује порез (у даљем тексту: пореска година) и која је објављена у складу са Законом – по стопи утврђеној том одлуком (која може износити до 1% годишње, а највише до 40%). Иако Закон (о порезима на имовину) не уређује саставне делове решења о утврђивању пореза, па ни садржину његовог диспозитива, по нашем мишљењу, диспозитив решења у том случају треба да садржи кратку и јасну

одлуку о утврђеном порезу на имовину, између осталог, о томе колики је износ пореске обавезе за конкретни стан и елементе на основу којих је та обавеза утврђена (нпр. корисну површину стана, зону у којој се стан налази, просечну цену квадратног метра станова у зони која је утврђена актом јединице локалне самоуправе и објављена до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину - независно од тога да ли је утврђена на основу промета станова у зони или, у случају из члана 6. став 7. Закона, на основу промета станова у граничним зонама, утврђену пореску основицу...). Сходно томе, кад просечна цена квадратног метра станова у зони у којој се конкретни стан налази није утврђена и објављена зато што у тој зони није било промета уз накнаду станова у прописаном периоду, она не може бити садржана у диспозитиву решења.

Ако просечна цена квадратног метра станова у зони није утврђена и објављена до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину (у даљем тексту: текућа година), зато што у зони и у граничним зонама није било најмање три промета уз накнаду станова у прописаном периоду, основица пореза на имовину за станове у зони у којој није било промета једнака је основици пореза на имовину тог, односно одговарајућег стана у тој зони обвезника који не води пословне књиге за текућу годину, за одговарајућу корисну површину. У том случају, по нашем мишљењу, за стан који је био предмет опорезивања порезом на имовину и за текућу годину, при чему је порез за ту годину утврђен обвезнику који не води пословне књиге, за непромењену корисну површину, диспозитив решења о утврђивању пореза за пореску годину треба да садржи кратку и јасну одлуку, између осталог, о томе колики је износ пореске обавезе за конкретни стан и елементе на основу којих је та обавеза утврђена (али не и просечну цену квадратног метра станова у зони у којој се конкретни стан налази чијом применом је утврђена пореска основица, нити одлуку о стопи амортизације).

4. Да ли из основице пореза на имовину за ветроелектрану треба искључити трошак изградње прикључка на преносни систем електромереже, који је ималац права својине на ветроелектрани градио у својству финансијера, уместо плаћања накнаде за прикључење на преносни систем електромереже?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01146/2021-04 од 30.11.2021. 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, 24/1 1, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, 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 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. Закона, непокретностима, у смислу става 1. овог члана, сматрају се:

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

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

Саставним делом објекта сматрају се инсталације инкорпорисане у објекту и од објекта до прикључка на мрежу, а ако место прикључка није могуће прецизно одредити, саставним делом објекта сматра се инсталација инкорпорисана у објекат (члан 2б став 2. Закона).

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

Према одредби члана 7. став 2. 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;

1а) за објекат на или под земљиштем које није предмет опорезивања, односно за које је обвезник друго лице - вредност објекта;

2) за остале непокретности - вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта које је предмет опорезивања, за које је обвезник исто лице.

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

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује се 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 земљишта је његова укупна површина, укључујући површину под објектом (члан 6. став 2. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 7. став 4. тачка 3) 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, и то за објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, осим трговине и управљања.

Према одредби члана 7. став 5. 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 утврђене у складу са ставом 3. тог члана.

Ако обвезник вредност земљишта и вредност објеката из члана 7. став 4. Закона не исказује посебно у својим пословним књигама, основица пореза на имовину за земљиште и објекат који се на њему налази, као јединствену целину, чини вредност земљишта утврђена у складу са ставом 3. тог члана увећана за грађевинску вредност објекта процењену од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7. став 6. Закона).

Последњи дан пословне године обвезника у текућој години, у смислу члана 7. ст. 1, 4, 6, 7. и 8. Закона, јесте дан са којим се за текућу годину, као пословну годину (која је једнака или различита од календарске године), саставља редован годишњи финансијски

извештај, у складу са прописима којима се уређује рачуноводство (члан 7. став 15. Закона).

Према томе, кад на ветроелектрани и на прикључку на преносни систем електричне енергије, поред права својине, нису у корист других лица конституисана права или државина и коришћење из члана 2. став 1. тач. 4), 5) и 8) Закона, порез на имовину плаћа се на право својине на тим непокретностима. Кад је ималац права својине на ветроелектрани једно лице, а на прикључку за преносни систем електричне енергије друго лице, власник ветроелектране је обвезник пореза на имовину за ветроелектрану, а власник прикључка за прикључак на преносни систем електричне енергије.

Ако обвезник пореза на имовину који води пословне књиге вредност ветроелектране у својим пословним књигама исказује одвојено од вредности припадајућег земљишта, основица пореза на имовину за ветроелектрану са припадајућим земљиштем чини вредност ветроелектране увећана за вредност припадајућег земљишта, при чему:

- вредност ветроелектране чини њена књиговодствена вредност исказана у пословним књигама обвезника на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину;

- вредност припадајућег земљишта чини производ његове укупне површине исказане у метрима квадратним и просечне цене квадратног метра грађевинског земљишта у зони у којој се налази, према одлуци јединице локалне самоуправе која је објављена до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину.

Нема законског основа да се код утврђивања вредности ветроелектране (која се укључује у основицу пореза на имовину) њена књиговодствена вредност умањује, па ни за трошкове изградње прикључка на преносни систем електромереже који су садржани у тој вредности у случају кад је власник ветроелектране тај прикључак

изградио својим средствима у својству финансијера, уместо плаћања накнаде за прикључење на преносни систем електричне енергије (а инвеститор изградње прикључка је било привредно друштво које врши пренос електричне енергије),

5. Плаћања пореза на имовину за објект који је „стар више од сто година и у фази је урушавања“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1158/2021-04 од 19.11.2021. год.)

Према одредби члана 2. 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, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

Одредбом члана 12. став 2. Закона прописано је да порез на имовину на територији јединице локалне самоуправе не плаћа обвезник кад укупна основица за све његове непокретности на тој територији не прелази износ од 400.000 динара.

Према томе, право својине на објекту на територији Републике Србије јесте предмет опорезивања порезом на имовину, независно од његове старости.

Законом није прописано пореско ослобођење за објект који је, како наводите, саграђен крајем деветнаестог века, на њиви, без пута, а који је у фази урушавања. Међутим, ако пореска основица за све непокретности пореског обвезника на територији исте јединице локалне самоуправе не прелази износ од 400.000 динара, порески обвезник има право на пореско ослобођење.

6. Порески третман преноса права својине на више пословних простора као посебних делова зграде речног и језерског бродарства који се врши правним послом без накнаде, непосредном погодбом, на Републику Србију - Републичку дирекцију за имовину Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1091/2021-04 од 05.11.2021. год.)

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. Закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

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

Поклоном, у смислу Закона, не сматра се пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из члана 14. ст. 1. до 3. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону (члан 14. став 4. тачка 1) Закона).

Обвезник пореза на наслеђе и поклон је резидент и нерезидент Републике Србије, односно отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд, који нема својство правног лица, а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом, који наследи или на поклон прими право из члана 14. став 1. Закона на непокретности која се налази на територији Републике Србије (члан 15. став 1. Закона).

Према одредби члана 21. став 1. тачка 8) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа Република Србија, аутономна покрајина,

односно јединица локалне самоуправе, као наследник, односно поклонопримац.

Према томе, на пренос без накнаде права својине на непокретностима - посебним деловима зграде речног и језерског бродарства, који се врши по основу правног посла на Републику Србију, порез на наслеђе и поклон се не плаћа, у складу са пореским ослобођењем уређеним одредбом члана 21. став 1. тачка 8) Закона.

7. Да ли се плаћа порез на имовину на грађевинско земљиште на коме, како се наводи, „нема комуналија, воде, канализације, одношења смећа и чести су прекиди у снабдевању електричном енергијом“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00740/2021-04 од 20.10.2021. 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, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, 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 стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 2. 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 82. 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, 83/18, 31/19, 37/19 - др. закон, 9/20 и 52/21, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), грађевинско земљиште је земљиште које је одређено законом или планским документом за изградњу и коришћење објеката, као и земљиште на којем су изграђени објекти у складу са законом.

Према томе, порез на имовину плаћа се на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари, као и на право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта, па и у случају кад до тог земљишта нису изграђени водоводна и

канализациона мрежа, кад није организовано одношење смећа и др. Напомињемо да је комунална опремљеност један од елемената на основу кога се непокретности разврставају у одговарајуће зоне, што је од утицаја на висину пореске основице и пореза на конкретно земљиште.

8. Опорезивање земљишта површине преко 10 ари на којем више лица имају право сувојине

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00963/2021-04 од 01.10.2021. год.)

Према одредби члана 2. 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, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

Према одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима 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 се порез плаћа на право из члана 2. став 1. тач. 1) и 3) Закона, предмет опорезивања је укупна површина тог земљишта (члан 2. став 3. Закона).

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), отворени инвестициони

фонд, односно алтернативни инвестициони фонд, који нема својство правног лица, а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом, који је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона (члан 4. став 1. 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 члана 4. став 3. Закона на истој непокретности нису одређени, за сврху опорезивања порезом на имовину сматраће се да су једнаки (члан 4. став 4. Закона).

Када су на земљишту више лица обвезници пореза на имовину, као имаоци права из члана 2. став 1. тач. 1) и 3) Закона, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на укупну површину земљишта, па и кад је сразмерна површина удела појединог обвезника мања од десет ари (члан 4. став 5. Закона).

Према одредби члана 6. став 2. тачка 1) Закона, корисна површина земљишта јесте његова укупна површина, укључујући површину под објектом.

Порез на имовину не плаћа се на земљиште - за површину под објектом на који се порез плаћа, осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом или објектом из члана 2б став 1. Закона (члан 12. став 1. тачка 8) Закона).

У члану 2б став 1. Закона побројани су следећи објекти: 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); ограда; потпорни зид; степениште

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

Према томе, када је укупна површина земљишта које се налази на територији Републике Србије преко десет ари (укључујући и површине земљишта под објектом), то земљиште јесте предмет опорезивања порезом на имовину. Кад се порез плаћа на право својине, а земљиште је у сусвојини више лица, обвезник пореза на имовину је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на укупну површину земљишта, што значи и кад је сразмерна површина удела појединог обвезника мања од десет ари.

Код опорезивања права својине на земљишту површине преко десет ари не изузима се површина земљишта од десет ари, зато што за такво изузимање не постоји законски основ (предмет опорезивања је укупна површина земљишта). Међутим, за површину земљишта под објектом на који (објекат) се порез на имовину плаћа, остварује се пореско ослобођење (осим за земљиште под складишним и стоваришним објектом и објектом из члана 26 став 1. Закона).

9. а) Да ли се за кућу за становање површине 50m² у којој живи и има пребивалиште само порески обвезник стар 85 година може умањити утврђени порез на имовину у складу са чланом 13. став 3. Закона о порезима на имовину ако се кућа по подацима службе надлежне за катастар непокретности налази на земљишту уписаном као грађевинско земљиште изван грађевинског подручја?

б) Да ли се летња кухиња, која служи само за спремање хране, за потребе утврђивања основице пореза на имовину разврстава у куће за становање или у помоћне објекте?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00942/2021-04 од 17.9.2021. год.)

а) Према одредби члана 13. 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, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), утврђени порез на кући за становање или стану у којем станује обвезник и у којој је пријављено његово пребивалиште, у складу са законом којим се уређује пребивалиште грађана, умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

Утврђени порез на куће за становање и станове површине до 60 m², који нису на грађевинском земљишту, односно на земљишту у грађевинском подручју и не дају се у закуп, а у којима је пријављено пребивалиште и станују само лица старија од 65 година, умањује се за 75% (члан 13. став 3. Закона).

Ако су за исту кућу или стан испуњени услови за умањење утврђеног пореза по више основа из ст. 1. до 3. овог члана, умањење се врши по једном основу који је најповољнији за обвезника (члан 13. став 5. Закона).

Према одредби члана 82. 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, 83/18, 31/19, 37/19 - др. закон, 9/20 и 52/21, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), грађевинско земљиште је земљиште које је одређено законом или планским документом за изградњу и коришћење објеката, као и земљиште на којем су изтрађени објекти у складу са законом.

Грађевинско подручје јесте уређени и изграђени део насељеног места, као и неизграђени део подручја одређен планским

документом за заштиту, уређење или изградњу објекта (члан 2. став 1 . тачка 19) Закона о планирању и изградњи).

Према томе, да би се за кућу за становање остварило право на порески кредит у износу од 75% утврђеног пореза, потребно је да су испуњени сви следећи услови:

- да је порез утврђен за кућу за становање површине до 60m²,
- да та кућа није на грађевинском земљишту,
- да та кућа није на земљишту у грађевинском подручју,
- да се та кућа не даје у закуп, као и

да у тој кући станују само лица старија од 65 година чије је пребивалиште у њој пријављено.

С тим у вези, нема законског основа да се утврђени порез на имовину за кућу за становање површине 50 m², у којој станује и има пријављено пребивалиште само лице од 85 година, умањи за 75% - ако се та кућа налази на грађевинском земљишту (тј. земљишту које је одређено законом или планским документом за изградњу и коришћење објеката, као и земљиште на којем су изграђени објекти у складу са законом) или земљишту у грађевинском подручју (тј. уређеном и изграђеном делу насељеног места, или неизграђеном делу подручја одређеном планским документом за заштиту, уређење или изградњу објекта).

Ако порески обвезник који станује и има пријављено пребивалиште у кући за становање не оствари право на порески кредит у износу од 75% у складу са чланом 13. став 3. Закона, утврђени порез му се умањује за 50%, а највише 20.000 динара, у складу са чланом 13. став 1 . Закона.

Да ли се конкретна кућа за становање налази на грађевинском земљишту или земљишту у грађевинском подручју фактичко је питање, које се утврђује у сваком конкретном случају имајући у виду документ за изградњу и коришћење објеката, као и плански документ за заштиту, уређење и изградњу објеката.

б) Према одредби члана 6б став 1. тачка 5) Закона, „кућа за становање” је објекат намењен за становање или за повремену боравак (породична кућа, вила, викендица, планинска колиба, ловачка кућа и сл.), осим кад је (у целини или у претежном делу), категорисана за обављање делатности или се у њој (у целини или претежном делу) обавља регистрована делатност.

Према одредби члана 6б став 1. тачка 8), „помоћни објекти” су:

1) самостални објекти који не служе за становање или обављање делатности и не разврставају се у објекте из члана 6а став 1. тач. 5) до 7) овог закона, и то:

- помоћни објекти који нису зграде (бунари, базени, резервоари, цистерне и сл.);

- помоћне зграде (приземне зграде и зграде чија је подна површина испод површине земље) које су у функцији стамбеног, односно пословног објекта, који је изграђен на истом земљишту (котларнице, подруми, шупе за смештај огрева и сл.);

2) економски објекти, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња;

3) надстрешнице основе преко 10m² које су самостални објекти.

Према томе, ако се на земљишту, поред куће за становање, као самосталног (главног) објекта који (у целини или у претежном делу) није категорисан за обављање делатности нити или се у њој (у целини или претежном делу) обавља регистрована делатност, налази и тзв. летња кухиња, за сврху утврђивања основице пореза на имовину тај објекат разврстава се у кућу за становање.

10. Ко је обвезник пореза на имовину на пословном објекту и земљишту на коме се тај објекат налази, који су у својини

физичког лица и чије право својине је уписано у катастру непокретности, ако је то лице донело одлуку о повећању капитала са ретроактивним дејством, којом одлуком уноси наведене непокретности у капитал привредног друштва чији је једини оснивач, при чему наведена одлука није оверена код јавног бележника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00932/2021-04 од 15.9.2021. год.)

Одредбом 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, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на имовину илаћа 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 2а став 1. Закона, 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.

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води дословне књиге), отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд, који нема својство правног лица, а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом, које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона (члан 4. став 1. Закона).

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.

Према одредби члана 33. став 2. Закона, порез на имовину утврђује решењем порески орган на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез, и то:

1) обвезнику који не води пословне књиге;

2) обвезнику који води пословне књиге, у поступку контроле, ако обвезник није утврдио пореску обавезу или ју је утврдио нетачно или непотпуно.

Према томе, кад на пословном објекту на територији Републике Србије, поред права својине уписаног у катастру непокретности у корист физичког лица (које не води пословне књиге), не постоји и државина по основу уговора о финансијском лизингу, порез на имовину плаћа се на право својине, а порески обвезник је ималац права својине на конкретном објекту. Кад на земљишту на коме се конкретни пословни објекат налази власник објекта има право својине, порез на имовину плаћа се и на то право - под условом да је укупна површина тог земљишта преко десет ари. Обвезник пореза на имовину је физичко лице које је на том земљишту ималац права својине.

На постојање пореске обавезе физичког лица није од утицаја чињеница да је, како наводите, то лице оснивач привредног друштва које послује у предметном пословном објекту, нити намера тог лица да по озакоњењу пословног објекта исти уложи у капитал тог привредног друштва, као ни да је сачинио одлуку о уношењу тих непокретности у привредно друштво која није солемнизована од стране јавног бележника. Наиме, пореска обавеза том лицу престаје само ако постоји неки од основа прописаних чланом 10а Закона.

Стога, ако је конкретно привредно друштво самоопорезивањем утврдило обавезу по основу пореза на имовину за непокретности за које то друштво није порески обвезник у смислу Закона (нпр. из разлога што не постоји ваљан основ за стицање права својине на непокретности од стране тог друштва), дужно је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су та грешка или пропуст отклоњени. Порески обвезник не може поднети измењену пореску пријаву после покретања поступка пореске контроле, а када се у поступку контроле утврди да је

пореска обавеза утврђена нетачно, порез на имовину ће утврдити решењем порески орган на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез.

Такође, ако физичко лице које је обвезник пореза на имовину за пословни објекат и земљиште на коме се налази није пријавило настанак пореске обавезе, због чега му порез није утврђен, надлежни орган јединице локалне самоуправе овлашћен је да му порез утврди решењем и без поднете пореске пријаве.

11. Да ли је нерезидентно правно лице које не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, обвезник пореза на имовину који не води пословне књиге ако у својим пословним књигама (које води у складу са Федералним законом о рачуноводству Руске Федерације) примењује међународне рачуноводствене стандарде (МРС) и међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ) и ако је Законом о потврђивању Уговора између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Руске федерације о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину прописано да резиденти државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или захтеву у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и захтева у вези са опорезивањем којима резиденти друге државе у истим условима, подлежу или могу подлећи?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00876/2021-04 од 10.9.2021. год.)

Одредбом 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, 99/18 - УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту:

Закон) прописано је да се порез на имовину 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 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд, који нема својство правног лица, а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом, које је на непокретности на територији Републике Србије имаоца права, корисник или држалац из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона.

Одредбом члана 4. став 2. Закона прописано је да кад нерезидентно правно лице обавља делатност у Републици Србији

преко огранка или другог организационог дела који се, складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица, сматра сталном пословном јединицом (у даљем тексту: огранак нерезидентног правног лица) који води пословне књиге у складу са законом којим се уређује рачуноводство у Републици Србији, на права, коришћење или државину на непокретности на територији Републике Србије на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона чији је држалац организациони део тог правног лица у Републици Србији, тај организациони део испуњава обавезе обвезника из порескоправног односа у вези пореза па имовину (подноси пореску пријаву, утврђује и плаћа порез и др.).

Према одредби члана 4. став 6. Закона, обвезник пореза на имовину из става 1. овог члана који не води пословне књиге (у даљем тексту: обвезник који не води пословне књиге), у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте:

1) физичко лице које остварује приходе од самосталне делатности у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана (у даљем тексту: предузетник) који порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход;

2) друго лице које не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;

3) предузетник који води пословне књиге - за имовину која није евидентирана у његовим пословним књигама;

4) фонд из става 1. овог члана који не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије.

Према одредби члана 4. став 7. Закона, обвезник пореза на имовину из става 1. овог члана који води пословне књиге (у даљем тексту: обвезник који води пословне књиге), у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте:

1) правно лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;

2) нерезидентно правно лице - за непокретности за које пореску обавезу испуњава огранак тог лица у складу са ставом 2. овог члана;

3) предузетник који води пословне књиге - за имовину коју је евидентирао у својим пословним књигама (у даљем тексту: имовина у пословним књигама), осим предузетника из става б. тачка 1) овог члана;

3а) фонд из става 1. овог члана који води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;

4) друго лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, осим предузетника из става б. тачка 3) овог члана.

Чланом 1. Закона о потврђивању Уговора између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Руске Федерације о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину („Службени лист СРЈ - Међународни уговори”, бр. 3/95, у даљем тексту: Уговор) прописано је да се тај уговор примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице.

Сагласно члану 2. став 3. тачка 3) Уговора, Уговор се примењује на порезе на имовину у Југославији.

Израз „непокретна имовина” има значење према закону државе уговорнице у којој се непокретна имовина налази (члан б. став 2. Уговора).

Према члану 3. став 2. Уговора, када држава уговорница примењује Уговор, сваки израз који у њему није дефинисан има значење према закону те државе који се односи на порезе на које се тај уговор примењује.

Имовина која се састоји од непокретне имовине наведене у члану б. овог уговора коју поседује резидент државе уговорнице и

која се налази у другој држави уговорници опорезује се у тој другој држави (члан 23. став 1. Уговора).

Резиденти државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или захтеву у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и захтева у вези с опорезивањем којима резиденти друге државе у истим условима, подлежу или могу подлећи. Ова одредба не може се тумачити тако да обавезује државу уговорницу да резидентима друге државе уговорнице одобрава лична ослобађања, олакшице или умањења за сврхе опорезивања због личног статуса или породичних обавеза које одобрава својим резидентима (члан 25. став 1. Уговора).

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон, у даљем тексту: Закон о рачуноводству) су, између осталог, уређени обвезници примене тог закона, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање.

Сходно чл. 24. до 26. Закона о рачуноводству, 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; мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП, а могу да одлуче да примењују МСФИ; микро правна лица и друга правна лица из члана 2. тачка 2) тог закона, независно од величине, примењују подзаконски акт који доноси министар надлежан за

послове финансија, а који се заснива на општим рачуноводственим начелима, а могу да одлуче да примењују МСФИ или МСФИ за МСП.

Према одредбама члана 29. ст. 1. и 2. Закона о рачуноводству, правна лица, односно предузетници дужни су да састављају редовне годишње финансијске извештаје за пословну годину која је једнака календарској, у складу са овим законом и подзаконским прописима донетим на основу овог закона. Изузетно од става 1. овог члана, зависно правно лице са седиштем у Републици Србији чије матично правно лице са седиштем у иностранству има пословну годину различиту од календарске године, може, уз сагласност министра надлежног за послове финансија, односно Комисије за хартије од вредности за правна лица из њене надлежности, да саставља и објављује редован годишњи финансијски извештај са стањем на последњи дан пословне године која је различита од календарске. Зависно правно лице је у обавези да примењује пословну годину различиту од календарске у континуитету, а најмање пет година од почетка примене пословне године која је различита од календарске.

Одредбом члана 3. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 153/20, у дљем тексту: ЗПДПЈ) прописано је да нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидентни обвезник) подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике на начин прописан овим законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Нерезидентни обвезник је, смислу овог закона, правно лице које је основано и има седиште стварне управе и контроле ван територије Републике (члан 3. став 2. ЗПДПЈ).

Сходно члану 4. став 1. ЗПДПЛ, стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност.

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

Нерезидентни обвезник који обавља делатност преко сталне пословне јединице која не води пословне књиге у складу са прописима којима се уређује рачуноводство, дужан је да води у тој сталној пословној јединици евиденцију којом се обухватају сви подаци о приходима и расходима, као и други подаци од значаја за утврђивање добити коју та јединица остварује пословањем на територији Републике, и да подноси порески биланс и пореску пријаву (члан 5. став 2. ЗПДПЛ).

Начин исказивања прихода и расхода, као и других података од значаја за утврђивање добити сталне пословне јединице нерезидентног обвезника ближе је уређен Правилником о начину исказивања прихода и расхода ради утврђивања добити коју стална пословна јединица нерезидентног обвезника оствари на територији Републике („Службени гласник РС”, бр. 41/15).

Имајући у виду наведене законске одредбе, уколико нерезидентно правно лице остварује приходе на територији Републике од издавања у закуп пословног простора у свом власништву, сматрамо да то нерезидентно правно лице, у том

случају, обавља делатност преко сталне пословне јединице у смислу члана 4. став 1. ЗПДПЛ.

С тим вези, кад нерезидентно правно лице обавља делатност у Републици Србији преко огранка или другог организационог дела који се, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица, сматра сталном пословном јединицом која води пословне књиге у складу са законом којим се уређује рачуноводство у Републици Србији, на право својине на непокретности на територији Републике Србије чији је држалац стална пословна јединица тог правног лица у Републици Србији, нерезидентно лице јесте обвезник који води пословне књиге. У том случају му се пореска обавеза (што значи и вредност непокретности која чини пореску основицу) утврђује на начин прописан за непокретности обвезника који води пословне књиге.

Међутим, кад нерезидентно правно лице обавља делатност у Републици Србији преко сталне пословне јединице, али не води пословне књиге у складу са законом којим се уређује рачуноводство у Републици Србији, сматра се обвезником пореза на имовину који не води пословне књиге, па му се порез на имовину утврђује решењем надлежног органа јединице локалне самоуправе применом Законом прописаних елемената (пореске основице, пореске стопе и др.) за непокретности тих обвезника.

Како у конкретном случају наводите да нерезидентно правно лице које је власник непокретности пословне књиге не води у складу са прописима Републике Србије (већ у складу са прописима Руске Федерације), да се непокретности за које је обвезник пореза на имовину за 2020. годину налазе на територији града Београда, да је даном стицања тих непокретности 24. априла 2020. године за њихов део ступило на место закупаваца, да је уговор о закупу раскинут 23. јула 2021. године, произилази да је у периоду дужем од шест месеци у 2020. години остваривало

приходе од закупа непокретности, те се сматра да је обављало делатност на територији Републике Србије преко сталне пословне јединице. С обзиром на то да стална пословна јединица није водила пословне књиге у складу са прописима Републике Србије (иако је ту могућност имала), као и да је град Београд до 30. новембра 2019. године донео и објавио одлуку о просечним ценама одговарајућих непокретности у зонама и о стопи амортизације за коју се умањује вредност непокретности обвезника који не воде пословне књиге за предметне непокретности за 2020. годину, порез на имовину се том нерезидентном лицу утврђује решењем, на основицу коју чини вредност непокретности утврђена применом просечних цена квадратног метра пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности у одговарајућој зони, корисне површине те непокретности уз умањење по основу амортизације.

Нема законског основа да се обвезнику пореза на имовину који не води пословне књиге порез на имовину утврђује на основицу коју чини фер вредност у пословним књигама које се воде у складу са прописима Руске Федерације, па ни у случају кад обвезник примењује међународне рачуноводствене стандарде (МРС) и међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ), посебно имајући у виду да је обвезник имао могућност да вредност непокретности на територији Републике Србије исказује у складу са прописима Републике Србије (што он није чинио),

По нашем мишљењу, уговор о избегавању двоструког опорезивања закључен са државом чији је конкретно правно лице резидент, којим је уређено да резиденти те државе не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или захтеву у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и захтева у вези с опорезивањем којима подлежу или могу подлећи резиденти друге државе у истим условима, није основ да се обвезнику пореска основица, а сходно томе и пореска обавеза, утврди на друкчији начин

од начина на који је утврђена. Ово из разлога што је пореска обавеза конкретном нерезидентном правном лицу утврђена на исти начин на који се у истим условима утврђује резиденту Републике Србије који не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије. Стога конкретно нерезидентно правно лице у Републици Србији није опорезовано ни друкчије, ни теже од опорезивања којем подлежу резиденти Републике Србије у истим условима (тј. кад не воде пословне књиге).

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Дали Институт за општу и физичку хемију а.д. Београд може да буде ослобођен од плаћања републичке административне таксе у складу са одредбом члана 18. тачка 4) Закона о републичким административним таксама?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00751/2021-04 од 08.12.2021. 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, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20 и 62/21, 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 Одељу 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.

У решењу или другој исправи за коју је такса плаћена, означава се да је такса плаћена, износ таксе који је плаћен и тарифни број по којем је такса плаћена (члан 12. Закона).

Одредбама члана 18. Закона прописано је која лица су ослобођена плаћања републичке административне таксе, а одредбама члана 19. Закона за које списе и радње се не плаћа такса.

Према одредбама члана 18. тачка 4) Закона, ослобађају се плаћања таксе установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Институт, у смислу Закона о науци и истраживањима („Службени гласник РС”, бр. 49/19), јесте научноистраживачка организација која обавља научноистраживачку делатност од општег интереса, под условима утврђеним тим законом (члан 34. Закона о науци и истраживањима),

Према одреди члана 36. Закона о науци и истраживањима, институт се може основати као установа у складу са прописима о јавним службама, или као привредно друштво, у складу са прописима о привредним друштвима.

Оснивач института може бити Република Србија, аутономна покрајина, Српска академија наука и уметности, јединица локалне самоуправе, домаће и страном правно и физичко лице, у складу са законом (члан 37. став 1. Закона о науци и истраживањима).

Одредбом члана 37. став 3. Закона о науци и истраживањима прописано је, између осталог, да када је оснивач института Република Србија, акт о оснивању и укидању института доноси Влада.

Истраживачко-развојни институт оснива се, односно организује као установа, у складу са прописима о јавним службама, или као привредно друштво, у складу са прописима о привредним друштвима, осим ако Законом о науци и истраживањима није другачије уређено. Организација, обављање делатности и друга питања од значаја за рад института уређују се статутом института (члан 43. ст. 2. и 3. Закона о науци и истраживањима).

Према одредби члана 46. Закона о науци и истраживањима прописано је да истраживачко-развојни институт јесте установа, односно привредно друштво чију претежну делатност чине примењена и развојна истраживања усмерена ка задовољавању

потреба непосредних корисника резултата истраживања, и основна истраживања као основа за примењена и развојна истраживања.

Одредбама члана 47. Закона о науци и истраживањима прописано је да истраживачко-развојни институт може обављати научноистраживачку делатност ради остваривања општег интереса, ако испуњава услове прописане тим чланом.

Сходно томе, у конкретном случају, Институт за општу и физичку хемију а.д. Београд, који у смислу Закона о науци и истраживањима, јесте научноистраживачка организација која обавља научноистраживачку делатност од општег интереса, као истраживачко-развојни институт, под условима утврђеним тим законом, и основан је, односно организован као привредно друштво, у складу са прописима о привредним друштвима, када поднесе захтев у своје име и за свој рачун надлежном органу да му се изврши одређени спис и радња код органа, плаћа републичку административну таксу у складу са Законом, осим у случају када је Законом прописано право на ослобођење од плаћања таксе (члан 19. Закона).

2. Плаћање републичке административне таксе приликом подношења захтева странке за упис у евиденцију држављана Републике Србије надлежном органу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01025/2021-04 од 03.12.2021. 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, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20

и 62/21, 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).

Одредбама члана 19. став 1. тач. 1) и 4) Закона прописано је да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за пријаве за упис у матичне књиге, као и прилоге који се морају поднети уз пријаве.

Тарифним бројем 39. став 4. Одељка А Тарифе прописано је да се за захтев за упис у евиденцију држављана Републике Србије плаћа такса у износу од 2.160 динара.

Према одредбама члана 6. Закона о држављанству Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 135/04, 90/07 и 24/18, у даљем тексту: Закон о држављанству), држављанство Републике Србије стиче се: пореклом, рођењем на територији Републике Србије, пријемом, односно по међународним уговорима.

Пореклом и рођењем на територији Републике Србије држављанство Републике Србије стиче се на основу уписа чињенице држављанства у матичну књигу рођених (члан 6. став 2. Закона о држављанству).

Према ставу 3. истог члана Закона о држављанству, пријемом држављанство Републике Србије стиче се на основу правоснажног решења које министарство надлежно за унутрашње послове доноси након спроведеног поступка предвиђеног овим законом.

Сагласно члану 43. став 2. Закона о држављанству, Министарство надлежно за унутрашње послове дужно је да

правоснажно решење о стицању или престанку држављанства Републике Србије одмах достави органу надлежном за евиденцију држављана.

Одредбама члана 46. ст. 1, 2. и 3. Закона о држављанству прописано је да се евиденција о држављанима Републике Србије води у матичним књигама рођених. Држављанство Републике Србије уписује се у матичну књигу рођених у складу са тим законом и прописима о матичним књигама. Евиденцију о држављанима Републике Србије води орган надлежан за вођење матичних књига као поверени посао.

Према одредби члана 52. ст. 1. 2. и 3. Закона о држављанству, држављанином Републике Србије, у смислу тог закона, сматра се и држављанин СФРЈ који на дан 27. фебруара 2005. године има држављанство друге републике раније СФРЈ, односно држављанство друге државе настале на територији раније СФРЈ и пријављено пребивалиште на територији Републике Србије у трајању од најмање девет година, ако поднесе писмену изјаву да се сматра држављанином Републике Србије и захтев за упис у евиденцију држављана Републике Србије.

Држављанином Републике Србије, у смислу тог закона, сматра се и црногорски држављанин који је на дан 3. јуна 2006. године имао пријављено пребивалиште на територији Републике Србије, ако поднесе писмену изјаву да се сматра држављанином Републике Србије и захтев за упис у евиденцију држављана Републике Србије.

Писмена изјава и захтев из ст. 1. и 2. тог члана предају се органу унутрашњих послова на чијем подручју странка има пребивалиште.

Одредбом члана 52. став 5. Закона о држављанству прописано је да изјава и захтев из ст. 1. и 2. тог члана могу се поднети у року од пет година од дана ступања на снагу тог закона.

Имајући у виду напред наведено, такса прописана Тарифним бројем 39. став 4. Одељка А Тарифе односила се на подношење захтева за упис у евиденцију држављана Републике Србије лица која су стекла држављанство Републике Србије под условима прописаним одредбама члана 52. ст. 1. и 2. Закона о држављанству. Узимајући у обзир да је законски рок за подношење захтева за упис у евиденцију држављана Републике Србије, прописан у члану 52. став 5. Закона о држављанству истекао, мишљења смо да се предметна такса више не наплаћује, јер је престао правни основ за њену наплату.

Напомињемо да када се врши упис чињенице држављанства Републике Србије које се стиче рођењем, односно пореклом истовремено са уписом чињенице рођења у матичну књигу рођених, у складу са Законом о држављанству и прописима о матичним књигама (на основу пријаве нпр. родитеља, законског заступника, старатеља, усвојиоца, и прилога којима се те чињенице доказују, као нпр. извод из матичне књиге рођених, уверење родитеља о држављанству), републичка административна такса се не плаћа у складу са одредбом члана 19. став 1. тачка 4) Закона којом је прописано да се не плаћа такса за пријаве за упис у матичне књиге, као и прилоге који се морају поднети уз пријаве.

Поред наведеног, када се држављанство стиче пријемом, односно утврђивањем, након спроведеног поступка министарства надлежног за унутрашње послове предвиђеног Законом о држављанству, на основу донетог правоснажног решења, односно по међународним уговорима, на основу поднетог захтева лица за стицање држављанства Републике Србије које је министарство надлежно за унутрашње послове дужно да одмах достави органу надлежном за евиденцију држављана, за захтев за упис у евиденцију, републичка административна такса се не плаћа имајућу у виду да је одредбом члана 19. став 1. тачка 1) Закона прописано да се не плаћа

такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности.

3. Да ли су малолетни странци без родитељског старања или без пратње ослобођени плаћања таксе за привремени боравак из хуманитарних разлога?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01168/2021-04 од 23.11.2021. 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, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20 и 62/21, 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.

Тарифним бројем 37. став 1. тач. 6) и 7) Одељка А Тарифе прописано је да се за издавање путне исправе, путног листа, односно виза за стране држављане и за лица без држављанства, и то за: привремени боравак до три месеца, плаћа такса у износу од 12.070 динара, односно за привремени боравак преко три месеца до једне године, плаћа такса у износу од 18.060 динара.

У ставу 9. Напомене уз Тарифни број 37. Одељка А Тарифе прописано је да таксу за привремени боравак не плаћају страни држављани којима се одобрава, односно продужава привремени боравак, из разлога што нису могли принудно да се удаље из

Републике Србије у временском трајању од годину дана или више, који сарађују са полицијом или правосудним органима, или из разлога неопходног присуства у кривичном поступку или учешћа у истрази као сведок или оштећени, малолетни странци који су напуштени, а жртве су организованог криминала, или су из других разлога остали без родитељског старања или без пратње, односно страни држављани који у Републици Србији обављају хуманитарне активности.

Одредбом члан 61. став 1. тачка 4) Закона о странцима („Службени гласник РС“, бр. 24/18 и 31/19) прописано је да привремени боравак може да се одобри странцу који испуњава опште услове из члана 43. тог закона и за кога постоје друге околности које налажу посебно разматрање у вези са, између осталог, малолетном странцу који је напуштен, који је жртва организованог криминала или је из других разлога остао без родитељског старања или без пратње.

Сходно наведеном, када странац поднесе захтев за одобрење, односно продужење привременог боравака у Републици Србији у складу са одредбама Закона о странцима (па и у случају када се ради о одобравању привременог боравака из хуманитарних разлога), таксу за привремени боравак не плаћа страни држављанин коме се одобрава, односно продужава привремени боравак и то, између осталог, малолетни странац који је напуштен, а жртва је организованог криминала, или је из других разлога остао без родитељског старања или без пратње, у складу са ставом 9. Напомене уз Тарифни број 37. Одељка А Тарифе.

4. Плаћање таксе унапред пре настанка таксене обавезе, између осталог, републичких административних такси и, с тим у вези, могућност коришћења доказа о уплати унапред плаћене таксе, у конкретном случају унапред, пре подношења

захтева за преглед пошиљки на граничном прелазу од стране ветеринарских и фито-санитарних служби

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1130/2021-04 од 22.11.2021. год.)

Са становишта тумачења одредаба Закона о републичким административним таксама указујемо да је 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, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20 и 62/21, у даљем тексту: Закон) прописано 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).

Одредбама члана 5. Закона прописано је да ако Тарифом није друкчије прописано, таксена обавеза настаје: за захтеве - у тренутку њиховог подношења; за решења, дозволе и друге исправе - у тренутку подношења захтева за њихово издавање; за управне радње - у тренутку подношења захтева за извршење тих радњи.

Према одредби члана 6. Закона, такса се плаћа у тренутку настанка таксене обавезе, ако Законом није друкчије прописано.

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 другачије прописано.

У решењу или другој исправи за коју је такса плаћена, означава се да је такса плаћена, износ таксе који је плаћен и тарифни број по којем је такса плаћена (члан 12. Закона).

Одредбом члана 16. ст. 1. и 3. Закона прописано је да се такса у Републици Србији уплаћује на прописани уплатни рачун јавних прихода. Приход од такси прописаних тим законом припада буџету Републике Србије.

Према томе, начин на који обвезник таксе измирује своје обавезе везане за плаћање републичких административних такси мора бити у складу са одредбама Закона, према коме се такса плаћа у тренутку настанка таксене обавезе, ако Законом није другачије прописано. У конкретном случају, такса за преглед пошиљки на граничном прелазу од стране ветеринарских и фито-санитарних служби плаћа се у моменту подношења захтева за фитосанитарни преглед пошиљки. Наиме, одредбама члана 5. Закона прецизно је прописан настанак таксене обавезе и то: за захтеве - у тренутку њиховог подношења; за решења, дозволе и друге исправе - у тренутку подношења захтева за њихово издавање; за управне радње - у тренутку подношења захтева за извршење тих радњи.

Указујемо да плаћање таксе пре настанка таксене обавезе за уплату (унапред пре подношења захтева за преглед пошиљки на граничном прелазу од стране ветеринарских и фито-санитарних служби) може довести до тога да унапред плаћени износ не одговара прописаном износу таксе у моменту подношења захтева за издавање списка, односно вршења радње органа, с обзиром да износ таксе за преглед пошиљки зависи и од времена обављања прегледа (нпр. преглед пошиљака који се врши у току ноћи после 22 часа до 6 часова идућег дана, недељом и у дане државних празника увећава

се за 100% од висине таксе утврђене у овом тарифном броју), евентуалног чекања инспекцијске службе на преглед.

5. Да ли је Институт за медицину рада Србије „др Драгомир Карајовић” ослобођен од плаћања републичке административне таксе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01142/2021-04 од 19.11.2021. 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, 70/1 1, 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, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20 и 62/21, 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.

У решењу или другој исправи за коју је такса плаћена, означава се да је такса плаћена, износ таксе који је плаћен и тарифни број по којем је такса плаћена (члан 12. Закона).

Одредбама члана 18. Закона прописано је која лица су ослобођена плаћања републичке административне таксе, а одредбама члана 19. Закона за које списе и радње се не плаћа такса.

Према одредбама члана 18. тачка 4) Закона, ослобађају се плаћања таксе установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Тарифним бројем 207в Одељка А Тарифе прописана је такса за утврђивање испуњености прописаних услова, односно издавања или обнављања лиценце, за обављање послова у области безбедности и здравља на раду, и то:

1) за лиценцу правном лицу, односно предузетнику за обављање послова безбедности и здравља на раду, и износу од 53.950 динара;

2) за лиценцу правном лицу за обављање послова прегледа и провере опреме за рад и испитивања услова радне околине, у износу од 215.800 динара;

3) за лиценцу за обављање послова одговорног лица за прегледе и провере опреме за рад и испитивања услова радне околине, у износу од 32.370 динара.

Према одредби члана 4. тачка 22) Закона о безбедности и здрављу на раду („Службени гласник РС”, бр. 101/05, 91/15, 113/17 - други закон), лиценца јесте овлашћење које министар надлежан за рад даје правном или физичком лицу за обављање одређених послова у области безбедности и здравља на раду, у складу са тим законом.

Одредбом члана 28. став 2. Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 25/19) прописано је, између осталог, да здравствену установу у јавној својини оснива Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе. Ставом 3. тог члана прописано је да се здравствена установа може основати, између осталог, и као институт.

С тим у вези, установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе,

ослобођене су плаћања републичких административних такси, независно од врсте списка и радњи који се по њиховом захтеву издају, односно врше,

Сходно наведеном, уколико је Институт за медицину рада Србије „др Драгомир Карајовић“ уписан у регистар као установа основана од стране Републике Србије, ослобођен је плаћања републичких административних такси, независно од врсте списка и радњи који се по његовом захтеву и за његов рачун и потребе издају, односно врше (у конкретном случају таксе из Тарифног броја 207в тач. 1) и 2) Одељка А Тарифе).

У решењу, исправи, документу или писменом. који се издаје без плаћања таксе, мора се означити сврха издавања и основ ослобођења од плаћања таксе (члан 22. став 1. Закона).

6. Дали је Јавно предузеће за газдовање шумама „Србијашуме“ ослобођено од плаћања републичке административне таксе када, у своје име и за свој рачун, поднесе надлежном органу (Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде) захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа?

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00944/2021-04 од 10.11.2021. 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, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20 и 62/21, 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.

Органи јесу институције, државни органи и организације, органи покрајинске аутономије и локалне самоуправе када врше поверене послове, као и предузећа, привредна друштва и друге организације којима је поверено вршење јавних овлашћења (члан 1а тачка 3) Закона).

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.

У решењу или другој исправи за коју је такса плаћена, означава се да је такса плаћена, износ таксе који је плаћен и тарифни број по којем је такса плаћена (члан 12. Закона).

Одредбама члана 18. Закона прописано је која лица су ослобођена плаћања републичке административне таксе, а одредбама члана 19. Закона за које списе и радње се не плаћа такса.

Одредбама члана 18. тач. 1) и 2) Закона прописано је да се ослобађају плаћања таксе органи, организације и институције Републике Србије, односно органи и организације аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Тарифним бројем 2. став 2. Одељка А Тарифе прописано је да се за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа правном лицу, односно предузетнику, односно физичком лицу уписаном у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом, плаћа републичка административна такса у износу од 13.470 динара.

Према члану 4. Закона о државној управи („Сл. гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 30/18 - др. закон, 47/18) поједини послови државне управе законом се могу поверити аутономним покрајинама, општинама, градовима и граду Београду, јавним предузећима, установама, јавним агенцијама и другим организацијама (у даљем тексту: имаоци јавних овлашћења).

При вршењу поверених послова државне управе имаоци јавних овлашћења имају иста права и дужности као органи државне управе (члан 51 . Закона о државној управи).

Одредбом члана 1. Одлуке о усклађивању пословања Јавног предузећа за газдовање шумама „Србијашуме” са п.о. Београд са Законом о јавним предузећима („Службени гласник РС”, бр. 96/16, у даљем тексту: Одлука) прописано је да је јавно предузеће за газдовање шумама „Србијашуме” са п.о. основано Законом о шумама („Службени гласник РС”, бр. 46/91, 83/92, 53/93 - др. закон, 54/93, 60/93 - исправака, 67/93 - др. закон, 48/94 - др. закон. 54/96 и 101/05 - др. закон) за обављање делатности газдовања шумама у државној својини, обухваћеним шумским подручјима. Оснивач тог јавног предузећа је Република Србија, а права оснивача врши Влада (члан 3. Одлуке).

Према одредбама члана 5. ст. 1. и 2. Одлуке, јавно предузеће (ЈП „Србијашуме”) има својство правног лица и права, обавезе и одговорности утврђене законом и Одлуком. ЈП „Србијашуме” за своје обавезе одговара целокупном својом имовином.

Према одредби члана 8. тачка 9) Закона о шумама („Службени гласник РС”, бр. 30/10, 93/12, 89/15, 95/18 - други закон) корисник шума јесте правно лице које газдује шумама у државној својини у складу са тим законом и другим прописима.

Сходно томе, када ЈП „Србијашуме”, као корисник шуме поднесе, у своје име и за свој рачун, надлежном органу (у конкретном случају Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде) захтев за давање тумачења, објашњења, односно

мишљења о примени републичких прописа (у конкретном случају члана 41. став 1. тачка 4) Закона о шумама), плаћа републичку административну таксу из Тарифног броја 2. став 2. Закона, у износу од 13.470 динара, па и у случају када се захтев за мишљењем односи на тумачење одредаба прописа које су у вези са вршењем поверених послова. Наиме, јавно предузеће коме је поверено вршење јавних овлашћења само при вршењу поверених послова има иста права и овлашћења као органи државне управе.

7. Плаћање такси унапред пре настанка таксене обавезе, између осталог, републичких административних такси и, с тим у вези, могућност коришћења доказа о уплати унапред плаћене таксе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01024/2021-04 од 10.11.2021. год.)

Са становишта тумачења одредаба Закона о републичким административним таксама указујемо да је 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, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20 и 62/21, у даљем тексту: Закон) прописано 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).

Одредбама члана 5. Закона прописано је да ако Тарифом није друкчије прописано, таксена обавеза настаје: за захтеве - у тренутку њиховог подношења; за решења, дозволе и друге исправе - у тренутку подношења захтева за њихово издавање; за управне радње - у тренутку подношења захтева за извршење тих радњи.

Према одредби члана 6. Закона, такса се плаћа у тренутку настанка таксене обавезе ако Законом није друкчије прописано.

Према одредби члана 1. став 1. Закона, такса се плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано.

У решењу или другој исправи за коју је такса плаћена означава се да је такса плаћена, износ таксе који је плаћен и тарифни број по којем је такса плаћена (члан 12. Закона).

Одредбом члана 16. ст. 1. и 3. Закона прописано је да се такса у Републици Србији уплаћује на прописани уплатни рачун јавних прихода. Приход од такси прописаних тим законом припада буџету Републике Србије.

Према томе, начин на који обвезник таксе измирује своје обавезе везане за плаћање републичких административних такси мора бити у складу са одредбама Закона. Наиме, такса се плаћа у тренутку настанка таксене обавезе (ако Законом није другачије прописано) при чему је одредбама члана 5. Закона прецизно прописан настанак таксене обавезе и то: за захтеве - у тренутку њиховог подношења; за решења, дозволе и друге исправе - у тренутку подношења захтева за њихово издавање; за управне радње - у тренутку подношења захтева за извршење тих радњи. Наведени начин измиривања таксене обавезе није од утицаја на могућност планирања трошкова, с обзиром да је трошак по основу републичке административне таксе унапред познат и тиме предвидив (Законом

је прописан износ таксе за издавање одговарајућих списа, односно вршења радњи органа).

Указујемо да плаћање таксе пре настанка таксене обавезе за уплату (унапред) може довести до тога да надлежни орган није у могућности да повеже поднети захтев за који је извршено плаћање са доказом о уплати, односно да унапред плаћени износ не одговара прописаном износу таксе у моменту подношења захтева за издавање списа, односно вршења радње органа, с обзиром да се износи такси усклађују годишње, што би захтевало да се такса плати у прописаном износу, а да се изврши повраћај унапред плаћеног износа, или доплата таксе.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Утврђивање накнаде за постављање инсталација када се инсталације постављају на „локалним путевима”, односно изнад јавног пута и заштитног појаса јавног пута

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-12121/2021-04 од 09.12.2021. год.)

Према одредби члана 210. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС”, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис и 15/21 - др. пропис, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за постављање водовода, канализације, електричних водова, електронске комуникационе мреже и сл. на јавном путу и у заштитном појасу јавног пута (у даљем тексту: накнада за постављање инсталација) је лице које користи јавни пут за постављање инсталација.

Висина накнаде за постављање инсталација у зависности од пречника (ширине) и врсте инсталација на државном путу прописана је у Прилогу 10, Табела 14. Закона, а највиши износ накнаде за постављање инсталација на општинском путу и улици прописана је у Прилогу 10, Табела 15. Закона (члан 212. став 1. Закона). Испод наведених табела истакнуто је да се за постављање инсталација поред, испод или изнад (укрштај) државног пута (односно општинског пута и улице) плаћа накнада зависно од врсте инсталације, по метру постављених инсталација пречника (или ширине) до 0,01 метара, за инсталације већег пречника накнада се линеарно увећава сразмерно повећању пречника (или ширине).

Одредбама члана 2. тач. 2) и 37) Закона о путевима („Сл. гласник РС”, бр. 41/18 и 95/18, у даљем тексту: Закон о путевима) прописано је да је јавни пут - пут који испуњава прописане критеријуме за категоризацију од стране надлежног органа и који је надлежни орган прогласио као такав. Заштитни појас пута је

континуална површина мерена од границе путног земљишта на спољну страну чија је ширина прописана Законом о путевима.

Према члану 3. став 2. Закона о путевима, на јавном путу може се засновати право службености, односно друго сродно право, ради изградње комуналних, водних, енергетских објеката и објеката електронских комуникација и повезане опреме, на начин одређен овим законом.

Према одредбама члана 4. ст. 1. и 2. Закона о путевима, јавни пут обухвата: труп пута, који чине доњи строј пута (насипи, усеци, засеци, објекти, постројења и уређаји за одводњавање пута и заштиту пута од површинских и подземних вода и сл.) и горњи строј пута (коловозна конструкција, ивичне траке, ивичњаци, риголе, банке, берме, разделне траке и сл.); путне објекте; саобраћајне прикључке; путно земљиште; тротоаре, пешачке и бицикличке стазе у путном земљишту; ваздушни простор изнад коловоза; функционалне садржаје пута; саобраћајну сигнализацију и опрему; интелигентне транспортне системе (ИТС); опрему за заштиту пута, саобраћаја и околине.

Јавни пут, поред елемената из претходног става, обухвата и пратеће садржаје за потребе корисника пута, уколико су предвиђени техничком документацијом за изградњу или реконструкцију јавног пута.

Сходно одредби члана 213. ст. 1. и 2. Закона, утврђивање накнаде за постављање инсталација утврђује управљач јавног пута, приликом закључивања уговора са обвезником накнаде, док се накнада за постављање инсталација на општинском путу или улици утврђује решењем управљача општинског пута и улице.

1. Према томе, обвезник накнаде за постављање инсталација јесте лице које користи искључиво јавни пут и заштитни појас јавног пута за постављање инсталација.

С тим у вези, мишљења смо да постављање инсталација на некатегорисаним путевима не подлеже плаћању накнаде за постављање инсталација, при чему напомињемо да термин „локални пут“ није дефинисан законским прописима.

2. У вези питања да ли се накнада за постављање инсталација плаћа и за постављање изнад јавног пута и заштитног појаса јавног пута, обавештавамо да се накнада за постављање инсталација плаћа и у случајевима када се инсталација поставља изнад јавног пута сходно Закону, имајући у виду да је у Прилогу 10, Табелама 14. и 15, напоменуто да се за постављање инсталација поред, испод или изнад (укрштај) државног пута (односно општинског пута и улице) плаћа накнада зависно од врсте инсталације, по метру постављених инсталација пречника (или ширине) до 0,01 метара, за инсталације већег пречника накнада се линеарно увећава сразмерно повећању пречника (или ширине).

2. Да ли Рудник олова и цинка „Грот“ ад Врање, чије се активно експлоатационо поље у целини налази на територији општине Босилеград, обрачунава и уплаћује накнаду на Законом прописани начин у случају када накнаду за коришћење ресурса и резерви минералних сировина дели тако што уплаћује у једнаком износу општини Босилеград и општини Врањска Бања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-000487/2021-04 од 06.12.2021. год.)

Према члану 20. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, 49/2019, 86/19 - ускл. дин. износи, 156/20 - ускл. дин. износи и 5/21 - допуна ускл. дин. износа, у даљем тексту: Закон), накнада за коришћење ресурса и резерви минералних сировина наплаћује се за коришћење:

- 1) свих врста угља и уљних шкриљаца;
- 2) угљоводоника у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и осталих природних гасова;
- 3) радиоактивних сировина;
- 4) свих металичних сировина;
- 5) техногених сировина које су резултат експлоатације и прераде минералних сировина;

- б) неметаличних сировина;
- 7) свих врста соли и соних вода;
- 8) подземних вода из којих се добијају корисне минералне сировине, као и подземних вода везаних за рударску технологију и гасове који се са њима јављају;
- 9) угљендиоксида.

Одредбама члана 24. ст. 1. и 2. Закона прописано је да 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.

Под надлежним органом 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).

Сходно члану 26. став 1. Закона, приходи остварени од накнада из члана 20. Закона у висини од 60% припадају буџету Републике Србије, а у висини од 40% припадају буџету јединице локалне самоуправе на чијој територији се врши експлоатација.

Према одредби члана 268. став 1. Закона, накнаде за коришћење јавних добара утврђене овим законом уплаћују се на рачуне прописане за уплату јавних прихода.

Лице надлежно за утврђивање накнаде у складу са овим законом, води евиденцију обвезника накнаде, задужење по основу обавезе плаћања накнаде, уплате накнаде по обвезницима накнаде, као и о другим подацима који се односе на плаћање накнаде у складу са Законом о општем управном поступку (члан 272. Закона).

Правилником о садржини и начину достављања образаца за накнаду за коришћење ресурса и резерви минералних сировина („Службени гласник РС“, бр. 20/19, у даљем тексту: Правилник о садржини и начину достављања образаца) ближе се прописује садржина и начин достављања образаца за накнаду за коришћење ресурса и резерви минералних сировина коју утврђује обвезник за сваку врсту коришћене, односно продате количине минералне сировине појединачно за тромесечни период, односно за календарску годину, почев од дана добијања одобрења за извођење рударских радова.

Одредбама члана 6. Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна („Службени гласник РС“, бр. 16/16 ... 19/21, у даљем тексту: Правилник) приликом уплате на обрасцима платних налога (налог за уплату или налог за пренос) обавезно се попуњавају следећи елементи: назив платиоца, назив примаоца плаћања, број текућег рачуна платиоца (код налога за пренос), шифра плаћања, број текућег рачуна примаоца плаћања, износ, позив на број одобрења по моделу 97, место и датум пријема, потпис, односно сагласност платиоца/примаоца.

Сходно члану 11. став 3. Правилника, позив на број одобрења код модела 97 састоји се из три дела, и то:

- 1) двоцифрени контролни број по моделу 97;
- 2) троцифрени број општине, града, аутономне покрајине или Републике из колоне 3 Прилога 3;
- 3) обележје за идентификацију обвезника јавног прихода (порески идентификациони број, јединствени матични број грађана, шифра пореског обвезника и друго).

Сходно наведеном, накнаду за коришћење ресурса и резерви минералних сировина утврђује сам обвезник за сваку врсту коришћене, односно продате количине минералне сировине на прописаном обрасцу за тромесечни период, односно за календарску годину и исти подноси Министарству рударства и енергетике, као

надлежном органу, а утврђену обавезу плаћа на прописани рачун за уплату јавних прихода. Расподелу средстава у складу са Законом врши Управа за трезор, тако што 60% остварених прихода од предметне накнаде расподељује буџету Републике Србије, а 40% буџету јединице локалне самоуправе на чијој територији се врши експлоатација.

Напомињемо да у прописани образац обвезник, поред основних података о правном лицу, о одобрењу за експлоатацију/експлоатационо поље, уноси и податак о општини на чијој/чијим територији/територијама се налази експлоатационо поље, као и просторну покривеност територије општине на којој се налази експлоатационо поље - у процентима.

Поред наведеног, приликом попуњавања налога за уплату или налога за пренос у делу који се односи на позив на број, обвезник је дужан да упише шифру општине на чијој територији се врши експлоатација, на основу чега Управа за трезор врши расподелу средстава између буџета РС и буџета јединице локалне самоуправе на чијој се територији врши експлоатација.

Имајући у виду да је надлежни орган дужан 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), уколико сматрате да рудник олова и цинка „Грот“ ад Врање не обрачунава и уплаћује накнаду на Законом прописани начин можете се обратити Министарству рударства и енергетике, као надлежном органу.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Начин одређивања капиталног добитка у случају када нерезидентно правно лице (резидент Републике Кипар) - власник удела у капиталу резидентног правног лица, предметни удео прода другом нерезидентном правном лицу (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-849/2021-04 од 27.12.2021. год.)

1. У складу са чланом 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедње грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

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

У смислу члана 29. став 12. Закона, набавна цена удела у капиталу правних лица јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену, а набавна цена удела у капиталу правних лица стечених путем оснивачког улога или повећањем оснивачког улога јесте тржишна цена на дан уноса улога.

Сагласно члану 40. став 7. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог

нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од 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.

Сходно члану 40. став 10. Закона, нерезидентно правно лице - прималац прихода из става 7. овог члана, дужно је да у року од 30 дана од дана остваривања прихода, преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација, поднесе пореску пријаву надежном пореском органу, и то у општини на чијој територији се налази седиште привредног друштва у којем нерезидентно правно лице има удео или хартије од вредности који су предмет продаје, на основу које надлежни порески орган доноси решење.

Сагласно претходно наведеном, када нерезидентно правно лице - власник удела у резидентном правном лицу, приликом продаје предметног удела другом нерезидентном правном лицу, као у конкретном случају, оствари капитални добитак (на начин прописан одредбама чл. 27-29. Закона), обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% (у складу са чланом 40. ст. 7. и 10. Закона) ако уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У смислу члана 40а став 5. Закона, на нерезидентно правно лице - примаоца прихода из члана 40. став 7. овог закона, примењују се одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је нерезидент стварни власник прихода.

2. Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Кипар закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину

(„Службени лист СФРЈ - Међународни уговори”, бр. 2/86, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1987. године.

Уговор се примењује и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Кипар.

Уговор је (са почетком примене од 1. новембра 2020. године) измењен Мултилатералном конвенцијом за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 3/18).

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.”

Уговор, у члану 13. (Приходи од имовине - по данашњој терминологији, капитални добитак) предвиђа:

„1. Приходи које оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретности наведене у члану 6. која се налази у другој држави уговорници могу се опорезивати у тој другој држави.

2. Приходи од отуђења покретности која чини део имовине намењене за пословање сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретности која припада сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући у (грешка у преводу, исправније је „и“) такве приходе од отуђења те сталне пословне јединице (саме или заједно са целим предузећем) или сталне базе, могу се опорезивати у тој другој држави.

3. Приходи од отуђења бродова или ваздухоплова који се користе у међународном саобраћају, од речних бродова који се користе у саобраћају на унутрашњим пловним путевима или од покретности која служи за коришћење таквих поморских или речних бродова или ваздухоплова опорезују се само у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа.

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

Имајући у виду наведено, капитални добитак који, у конкретном случају, оствари нерезидентно правно лице (резидент Републике Кипар) продајом удела у резидентном правном лицу, сходно члану 13. став 4. Уговора, опорезује се само у Републици Кипар.

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

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено, да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је пре примене напред наведеног решења (опорезивања капиталног добитка само у Републици Кипар) неопходно да нерезидентно правно лице из Републике Кипар (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи (уз пореску пријаву) потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Републике Кипар) потписану и оверену од стране надлежних органа Републике Кипар (на основу члана 3. - Опште дефиниције, став 1. тачка и) под ii) Уговора, то је министар финансија, односно његов овлашћени представник). Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02 ... 96/21) нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања

(у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни органи Републике Кипар).

2. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно физичко лице (резидент Републике Хрватске) оствари продајом (трећем лицу) 50 одсто удела у резидентном правном лицу, при чему је претежна имовина резидентног правног лица непокретна имовина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1290/2021-04 од 16.12.2021. год.)

Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Хрватске закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СЦГ - Међународни уговори”, бр. 6/04) који се примењује од првог јануара 2005. године. Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Хрватске.

Уговор је, са почетком примене од 1. децембра 2021. године, измењен решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основе и премештања добити односе на пореске уговоре - у даљем тексту: МК („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 3/18):

<https://www.mfin.gov.rs/propisi/ugovori-o-izbegavanju-dvostrukog-oporezivanja/>

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.

Уговор, у члану 13. (Капитални добитак) прописује:

„1. Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретне имовине наведене у члану 6. овог уговора, а

која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати у тој другој држави.

2. Добитак од отуђења покретне имовине која чини део имовине намењене за пословање сталне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретне имовине која припада сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне јединице (саме или заједно с целим предузећем) или сталне базе, може се опорезивати у тој другој држави.

3. Добитак од отуђења поморских бродова, ваздухоплова или друмских превозних возила који се користе у међународном саобраћају, речних бродова који се користе у саобраћају на унутрашњим пловним путевима или од покретне имовине која служи за коришћење тих поморских бродова, ваздухоплова, друмских превозних возила или речних бродова опорезује се само у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа.

ЗАМЕЊЕН чланом 9. став 4. МК

4. Добитак од отуђења акција акционарског капитала компаније чија се имовина посредно или непосредно углавном састоји од непокретне имовине која се налази у држави уговорници, може се опорезивати у тој држави.

Следећи члан 9. став 4. МК замењује члан 13. став 4. овог уговора:

ЧЛАН 9. МК - КАПИТАЛНИ ДОБИТАК ОД ОТУЂЕЊА АКЦИЈА ИЛИ ИНТЕРЕСА ЕНТИТЕТА КОЈИ СВОЈУ ВРЕДНОСТ ОСТВАРУЈУ УГЛАВНОМ ОД НЕПОКРЕТНОСТИ

За потребе овог уговора, добитак који оствари резидент државе уговорнице (Републике Хрватске - прим. МФ) од отуђења акција или упоредивих интереса (удела - прим. МФ) као што су

интереси у партнерству или трусту (или у привредном друштву - прим. МФ) могу се опорезовати у другој држави уговорници (Републици Србији - прим. МФ) ако су, у било којем периоду током 365 дана пре отуђења, ове акције или упоредиви интереси више од 50 одсто своје вредности остварили непосредно или посредно од непокретности која се налази у тој другој држави уговорници (Републици Србији - прим. МФ).

5. Добитак од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. 1, 2, 3 и 4. овог члана, опорезује се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину.”

Имајући у виду наведено, капитални добитак који, у конкретном случају, нерезидентно физичко лице (резидент Републике Хрватске) оствари продајом (трећем лицу) 50 одсто удела у резидентном правном лицу, при чему је претежна имовина резидентног правног лица непокретна имовина, може се опорезивати у Републици Србији (у свему по одредбама домаћег пореског законодавства Републике Србије - Закона о порезу на доходак грађана) и обрнуто.

Напомињемо да Уговор не одређује појам капиталног добитка, као ни начин његовог опорезивања, већ све то препушта националном законодавству држава уговорница (у конкретном случају, Републике Србије, као државе извора, односно Републике Хрватске, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати у држави уговорници” (у конкретном случају, у Републици Србији) треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез на капитални добитак што је, сходно чл. 72. до 80. Закона о порезу на доходак грађана, неспорно).

Приликом утврђивања да ли се, у конкретном случају, ради о капиталном добитку од отуђења акција или упоредивих интереса (удела - прим. МФ) који више од 50 одсто своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретне имовине која се налази у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) надлежни порески органи требало би да утврде однос између вредности непокретности и вредности (из биланса стања) целокупне имовине привредног друштва, и то без узимања у обзир дугова и других обавеза односног привредног друштва (као и независно од чињенице да ли су обезбеђени хипотеком на непокретност о којој је, у конкретном случају, реч).

Уколико је наведени услов од 50 одсто ... испуњен (што је, како је претходно наведено, услов за опорезивање у Републици Србији), целокупан капитални добитак (а не само његових 50 одсто) опорезује се у Републици Србији.

3. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно физичко лице (резидент Републике Словеније) оствари продајом (трећем лицу) 50 одсто удела у резидентном правном лицу, при чему је претежна имовина резидентног правног лица непокретна имовина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1289/2021-04 од 16.12.2021. год.)

Између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Словеније закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Службени лист СЦГ - Међународни уговори”, бр. 7/03) који се примењује од првог јануара 2004. године. Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Словеније.

Уговор је, са почетком примене од 1. јануара 2019. године, измењен решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера

које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре - у даљем тексту: МК („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 3/18):

<https://www.mfin.gov.rs/propisi/ugovori-o-izbegavanju-dvostrukog-oporezivanja/>

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.

Уговор, у члану 13. (Капитални добитак) прописује:

„1 . Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретне имовине наведене у члану 6. овог уговора, а која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати у тој другој држави.

2. Добитак од отуђења покретне имовине која чини део имовине намењене за пословање сталне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретне имовине која припада сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне јединице (саме или заједно с целим предузећем) или сталне базе, може се опорезивати у тој другој држави.

3. Добитак од отуђења поморских бродова, ваздухоплова или друмских возила који се користе у међународном саобраћају или од покретне имовине која служи за коришћење тих поморских бродова, ваздухоплова или друмских возила опорезује се само у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа.

4. ИЗМЕЊЕН чланом 9. став 4. МК.

Добитак од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. 1, 2 и 3. овог члана, опорезује се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину.”

Следећи члан 9. став 4. МК примењује се и има предност над чланом 13. став 4. овог уговора:

ЧЛАН 9. МК - КАПИТАЛНИ ДОБИТАК ОД ОТУЂЕЊА АКЦИЈА ИЛИ ИНТЕРЕСА ЕНТИТЕТА КОЈИ СВОЈУ ВРЕДНОСТ ОСТВАРУЈУ УГЛАВНОМ ОД НЕПОКРЕТНОСТИ

„За потребе овог уговора, добитак који оствари резидент државе уговорнице (Републике Словеније - прим. МФ) од отуђења акција или упоредивих интереса (удела - прим. МФ) као што су интереси у партнерству или трусту (или у привредном друштву - прим. МФ) могу се опорезовати у другој држави уговорници (Републици Србији) ако су, у било којем периоду током 365 дана пре отуђења, ове акције или упоредиви интереси (или удели - прим. МФ) више од 50 одсто своје вредности остварили непосредно или посредно од непокретности која се налази у тој другој држави уговорници (Републици Србији - прим. МФ) ”

Имајући у виду наведено, капитални добитак који, у конкретном случају, нерезидентно физичко лице (резидент Републике Словеније) оствари продајом (трећем лицу) 50 одсто удела у резидентном правном лицу, при чему је претежна имовина резидентног правног лица непокретна имовина, може се опорезивати у Републици Србији (у свему по одредбама домаћег пореског законодавства Републике Србије - Закона о порезу на доходак грађана) и обрнуто.

Напомињемо да Уговор не одређује појам капиталног добитка, као ни начин његовог опорезивања, већ све то препушта националном законодавству држава уговорница (у конкретном случају, Републике Србије, као државе извора, односно Републике Словеније, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати у држави уговорници” (у конкретном случају, у Републици Србији)

треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез на капитални добитак што је, сходно чл. 72. до 80. Закона о порезу на доходак грађана, неспорно).

Приликом утврђивања да ли се, у конкретном случају, ради о капиталном добитку од отуђења акција или упоредивих интереса (удела - прим. МФ) који више од 50 одсто своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретне имовине која се налази у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) надлежни порески органи требало би да утврде однос између вредности непокретности и вредности (из биланса стања) целокупне имовине привредног друштва, и то без узимања у обзир дугова и других обавеза односног привредног друштва (као и независно од чињенице да ли су обезбеђени хипотеком на непокретност о којој је, у конкретном случају, реч).

Уколико је наведени услов од 50 одсто ... испуњен (што је, како је претходно наведено, услов за опорезивање у Републици Србији) целокупан капитални добитак (а не само његових 50 одсто) опорезује се у Републици Србији.

4. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Босном и Херцеговином

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01170/2021-04 од 15.12.2021. год.)

Како наводите, правно лице из Босне и Херцеговине (нерезидент) је дана 21.7.2020. године склопило Уговор са правним лицем из Србије за следеће услуге:

- Праћење пројектно-техничке документације и стварно изведених количина, дефинисање вишкова и мањкавости радова од стране инжењера;

- Разрада пројектно-техничке документације (учешће у изради);

- Праћење динамике извођења радова и уговорних обавеза од стране инжењера;

- Вођење градилишта као стручно лице-инжењер у циљу смањења трошкова извођења радова;

- Контрола квалитета извођења радова на изградњи.

У сврху обављања услуга контроле квалитета извођења радова резидент Србије је од нерезидента привремено увезао следећу опрему:

1. Дигитални нивелир;

2. Тоталну станицу „Lelica Bulder 309 Equip”, број 4378212;

3. Уређај за испитивање тврдоће и збијености тла, модел ЗФГ 3.0.

Нерезидент из Босне и Херцеговине по овом уговору узима узорке и испитивање врши на градилиштима у Србији. Рок важења овог уговора је 11 месеци.

Са истим правним лицем из Србије склопили сте уговор 11.9.2020. године за грађевинске услуге за чије извршење је резидент Србије извршио привремени увоз ваших грађевинских машина. Рок важења овог уговора је 11 месеци.

Са другим правним лицем из Србије 24.4.2021. године склопили сте уговор за грађевинске услуге и ово правно лице је од вас привремено увезло грађевинске машине (по овом уговору још увек нисте уведени у посао). Рок важења овог уговора је 11 месеци.

С обзиром на изнето, обавештавамо вас о следећем:

I Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица

Опорезивање добити сталне пословне јединице

Сходно члану 3. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), нерезидент Републике (у конкретном случају, резидент Босне и Херцеговине - у даљем тексту: нерезидентни обвезник) подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике на начин прописан овим законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Нерезидентни обвезник је правно лице које је основано и има место стварне управе и контроле ван територије Републике (члан 3. став 2. Закона).

Сходно члану 4. став 1. Закона, стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност, а нарочито:

1. огранак;
2. погон;
3. представништво;
4. место производње, фабрика или радионица;
5. рудник, каменолом или друго место експлоатације природног богатства.

Сталну пословну јединицу чине и стално или покретно градилиште, грађевински или монтажни радови, ако трају дуже од шест месеци, и то:

- а) једна од више изградњи или монтажа које се упоредно обављају, или
- б) неколико изградњи или монтажа које се обављају без прекида једна за другом (члан 4. став 2. Закона).

Имајући у виду наведено, нерезидентни обвезник из Босне и Херцеговине ће, према нашем мишљењу, а сходно члану 4. став 2. Закона, у Републици Србији имати сталну пословну јединицу (јер градилиште траје дуже од шест месеци - конкретно, 11 месеци).

Опорезивање накнада од услуга

Према одредби члана 40. став 1. тачка 5) Закона, 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.

Сагласно цитираној законској одредби, услуге наведене у поднетом захтеву нису предмет опорезивања порезом по одбитку.

II Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

Између Србије и Црне Горе и Босне и Херцеговине закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СЦГ - Међународни уговори“, бр. 18/04, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2006. године.

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

Уговор је, са почетком примене од 1. јануара 2021. године, измењен Мултилатералном конвенцијом о примени мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/18).

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.”

С тим у вези, сходно члану 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора, добит предузећа државе уговорнице (Босне и Херцеговине) опорезује се само у тој држави (Босни и Херцеговини) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (Републици Србији) преко сталне јединице која се у њој (Републици Србији) налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (Републици Србији) преко сталне јединице, добит предузећа може се опорезивати у тој другој држави (Републици Србији) али само до износа који се приписује тој сталној јединици.

Сходно члану 5. (Стална јединица) став 1. Уговора, израз „стална јединица”, за потребе овог уговора, означава стално место преко кога предузеће потпуно или делимично обавља пословање.

С тим у вези, указујемо да је (сходно теорији и пракси међународног пореског права) већинско мишљење да ће се сматрати да предузеће државе уговорнице (Босне и Херцеговине) има сталну пословну јединицу (општег типа - прим. МФ) у другој држави уговорници (Републици Србији) уколико у тој другој држави (Републици Србији) задржава место пословања у временском периоду дужем од шест месеци (уз изузетке у одређеним ситуацијама о којима, овом приликом, нећемо говорити - зато јер се непосредно не односе на ситуацију описану у захтеву).

Сходно члану 5. (Стална јединица) став 3. Уговора, градилиште, грађевински, монтажни или инсталациони радови или надзорне делатности у вези са тим радовима, чине сталну јединицу, али само ако то градилиште, радови или делатности трају дуже од дванаест месеци (у питању је тзв. грађевинска стална пословна јединица - прим. МФ).

Посебно напомињемо да се у случају прекорачења рока од 12 месеци сматра да нерезидентно правно лице у Републици Србији

има сталну пословну јединицу од првог дана извођења грађевинских ... радова, а не тек по истеку 12 месеци.

Имајући у виду наведено, у наставку су одговори на конкретна питања из захтева:

1. Питање:

Од када и како се рачуна период од 12 месеци када нерезидент постаје порески обвезник пореза на добит правних лица у Србији (користећи права из уговора о избегавању двоструког опорезивања)?

Одговор:

Што се тиче питања у вези начина утврђивања временског периода у којем се изводе грађевински радови, сматрамо да у том случају треба применити стручне ставове или стандарде који важе у грађевинарству. С тим у вези, у складу са Коментаром члана 5. (Стална пословна јединица) ОЕЦД Модела уговора из 2017. године (тач. 54. и 55), градилиште постоји од датума када уговарач започне рад, укључујући и припремне радове који се врше у земљи (Републици Србији) у којој се грађевински радови обављају (нпр. када се оформи канцеларија за планирање градилишта - енг. „planning office for construction”). Истовремено, градилиште престаје да постоји када се радови заврше или трајно прекину (са напоменом да градилиште не престаје да постоји онда када су радови привремено прекинути). Временски период у којем су радови сезонски (због лошег времена) или на други начин (због недостатка материјала или проблема у вези са радном снагом) прекинути, морају се рачунати у период постојања градилишта. Исто тако, уколико главни уговарач - извођач радова (који је на себе преузео обавезу извршења свих радова) извођење дела радова уговори са подизвођачима, временски период у којем подизвођачи изводе радове сматра се временом које је на извођењу радова утрошио главни уговарач - извођач радова. Међутим, сматра се да и сами подизвођачи на конкретном градилишту имају

сталну пословну јединицу уколико радови трају дуже од уговором о избегавању двоструког опорезивања предвиђеног временског периода (у Уговору са Босном и Херцеговином, као што је наведено, односни временски период износи 12 месеци - Службено мишљење МФ број 413-01-85/2013-04 од 30. 7. 2013. године).

2. Питање:

Да ли се период од 12 месеци у погледу извођења радова са машинама које су привремено увезене рачуна од момента када су привремено увезене до момента када су враћене у матичну државу (Босну и Херцеговину)?

Одговор:

Исто као у одговору на 1. питање.

3. Питање:

Да ли се период од 12 месеци у погледу извођења радова са машинама које су привремено увезене рачуна период по уговору, независно од периода колико машине проведу у Србији по основу привременог увоза?

Одговор:

Исто као у одговору на 1. питање.

4. Питање:

Како се третира ако постоји више уговора (нпр. три) у различитим периодима године (12 месеци) и са завршетком рада сваког уговора у оквиру три месеца (нпр. први уговор: јануар - март, други уговор: април - јун, трећи уговор: август - октобар)?

Одговор:

Ако је, економски и суштински, у питању један уговор (који представља економски недељиву целину) период од 12 месеци

се (на напред описан начин) рачуна од почета првог уговора (без обзира што је такав уговор, формално, подељен на три подуговора.

5. Питање:

Да ли нерезидент постаје обвезник пореза на добит правних лица у Србији (примењујући уговор о избегавању двоструког опорезивања) у случају да се врши услуга пројектовања у Србији више од 12 месеци или у било ком другом случају?

Одговор:

У случају прекорачења рока од 12 месеци који, у конкретном случају, није релевантан - јер није у питању извођење грађевинских радова ...) односно у случају прекорачења општег рока од шест месеци, сматра се да нерезидентно правно лице има сталну пословну јединицу у Републици Србији (и, сходно томе, подлеже опорезивању у Републици Србији) од првог дана, а не тек након прекорачења периода од шест месеци.

6. Питање:

Да ли нерезидент постаје обвезник пореза на добит правних лица у Србији (примењујући уговор о избегавању двоструког опорезивања) у случају да врши услугу надзора у Србији више од 12 месеци или у било ком другом случају?

Одговор:

У случају прекорачења рока од 12 месеци, сматра се да нерезидентно правно лице има сталну пословну јединицу у Републици Србији (и, сходно томе, подлеже опорезивању у Републици Србији) од првог дана, а не тек након прекорачења периода од 12 месеци.

7. Питање:

Да ли нерезидент постаје обвезник пореза на добит правних

лица у Србији (примењујући уговор о избегавању двоструког опорезивања) у случају да се врши услуга контроле квалитета изведених радова у Србији са машинама које су привремено увезене у Србију више од 12 месеци или у било ком другом случају?

Одговор:

Разумели смо да је у питању иста ситуација као и у питању број 6, с тим што се само, по нама, за исту делатност користе два различита термина, тј. надзор и контрола квалитета.

Због тога дајемо исти одговор као и одговор на питање број 6.

8. Питање:

Да ли правно лице из Србије има обавезу по основу пореза по одбитку за извршене услуге на територији Србије од стране нерезидента који нема сталну пословну јединицу у Србији?

Одговор:

Сходно наведеном члану 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора, накнада коју нерезидентно правно лице из Босне и Херцеговине оствари од услуга пружених на територији Републике, за нерезидентно правно лице из Босне и Херцеговине има карактер „Добити од пословања”, која се у Републици Србији опорезује само ако је остварена преко сталне јединице коју нерезидентно правно лице из Босне и Херцеговине има у Републици Србији.

9. Питање:

Да ли постоји неки услов када нерезидент мора да постане порески обвезник Србије (нпр. ако оствари неки већи промет у Србији)?

Одговор:

Наше разумевање целокупне ситуације описане у захтеву,

као и на основу питања постављених у захтеву је да се сва питања односе на материју опорезивања порезом на добит правних лица, с чим у вези је на свако од њих претходно одговорено.

5. Порески третман ауторских накнада које резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из Руске Федерације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1274/2021-04 од 08.12.2021. год.)

Како наводите, подносилац захтева, резидентно правно лице, је корисник ауторског и сродних права за које другом правном лицу са којим је у уговорном односу треба да плати ауторску накнаду на име коришћења тих права (тангијема, односно по уговору енг. „royalties”). Носилац поменутог ауторског права је нерезидент, односно правно лице са седиштем у Руској Федерацији.

I Према одредби члана 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада).

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и да докаже да је стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког

опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

II Између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Руске Федерације закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СРЈ - Међународни уговори”, бр. 3/95, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 1998. године.

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

Уговор је, са почетком примене од 30. новембра 2020. године, измењен Мултилатералном конвенцијом о примени мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 3/18).

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.”

Уговор, у члану 12. (Ауторске накнаде), између осталог, предвиђа:

„1. Ауторске накнаде које настају у држави уговорници (Републици Србији), а исплаћују се резиденту друге државе уговорнице (Руске Федерације) опорезују се у тој другој држави (Руској Федерацији).

2. Ауторске накнаде се могу опорезивати и у држави уговорници у којој настају (Републици Србији) у складу са законима те државе (Републике Србије), али ако је прималац крајњи корисник (по данашњој терминологији: стварни власник) тих ауторских

накнада, разрезан порез не може бити већи од 10 одсто бруто износа ауторских накнада. Надлежни органи држава уговорница договарају се о начину примене овог ограничења.”

Посебно указујемо да израз „могу се опорезивати у држави уговорници” (Републици Србији) треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања (Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез по одбитку по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине што је, на основу наведених одредаба Закона, неспорно).

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

5. Сматра се да ауторске накнаде настају у држави уговорници (Републици Србији) када је исплатилац сама та држава, њена политичка јединица, локална власт или резидент те државе (Републике Србије). Када лице које плаћа ауторске накнаде, без обзира на то да ли је резидент државе уговорнице, има у држави уговорници сталну јединицу или сталну базу у вези са којом је настала обавеза плаћања ауторских накнада, а те ауторске накнаде падају на терет те сталне јединице или сталне базе, сматра се да ауторске накнаде настају у држави у којој се налази стална јединица или стална база.“

III Под стварним власником прихода се (у циљу остваривања погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања - у конкретном случају, опорезивања у Републици Србији ауторских накнада по бенефицираној стопи пореза по одбитку од 10% бруто износа ауторских накнада), уопштено говорећи, сматра оно правно или физичко лице за које се (на основу расположивих доказа и околности, односно чињеница сваког конкретног случаја) недвосмислено или са великим степеном вероватноће може закључити да се приход приписује том лицу односно да, у конкретном случају, нерезидент примљеним приходом самостално и без икаквих ограничења може да располаже (односно да нема обавезу да приход, даље, проследи неком другом лицу).

Посредник, агент, проточна (кондуитна) компанија и друга лица која се појављују у својству администратора (формалних примаоца прихода) нису стварни власници прихода зато јер је њихово право на коришћење или уживање прихода (у конкретном случају, ауторске накнаде) ограничено уговорном или законском обавезом да односно плаћање, даље, проследи другом лицу. Наведена обавеза, уобичајено, настаје на основу одговарајућег правног документа, али се њено постојање може утврдити и на основу чињеница и околности сваког конкретног случаја који јасно показују да, у суштини, прималац прихода нема право коришћења или уживања прихода.

С обзиром на изнето, ауторске накнаде које резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из Руске Федерације, које је и стварни власник ауторских накнада, опорезују се стопом пореза по одбитку од 10 одсто бруто износа ауторских накнада.

Уколико нису испуњени услови за примену Уговора (валидна потврда о резидентности и доказ о стварном власништву), примениће се одредбе члана 40. став 1. тачка 2) Закона, а не решење из Уговора.

6. Докази (документација) који су довољни за утврђивање стварног власника прихода као једног од услова за остваривање погодности из Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Хрватском - опорезивања бенефицираном стопом пореза по одбитку на ауторске накнаде

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-867/2021-04 од 03.12.2021. год.)

Размотрили смо ваш допис који се односи на примену одредаба Закона о порезу на добит правних лица и Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Хрватском, односно на утврђивање стварног власника прихода, као једног од услова за остваривање погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања (УИДО) - у конкретном случају, опорезивања бенефицираном стопом пореза по одбитку на ауторске накнаде из УИДО, а не стопе пореза по одбитку из Закона о порезу на добит правних лица, у вези са чим постављате питања да ли су следећи докази (документација) довољни за утврђивање стварног власника прихода, односно:

- писана изјава законског заступника нерезидентног правног лица да је наведено лице власник прихода који су фактурисани фактуром у вези са којом је (резидентни - прим. МФ) порески обвезник поднео пореску пријаву;

- додатна писана изјава законског заступника нерезидентног правног лица дата под кривичном и материјалном одговорношћу да је то лице искључиви власник (у конкретном случају) каталога фонограма у вези са којима су права уступљена (резидентном - прим. МФ) пореском обвезнику ради остваривања истих на територији Републике Србије;

- потврда надлежне организације у Републици Хрватској за колективно остваривање права произвођача фонограма - ЗАПРАФ којом се потврђује да је нерезидентно правно лице власник каталога фонограма у вези са којима је остварио приходе од (резидентног - прим. МФ) пореског обвезника.

С тим у вези, обавештавамо вас о следећем:

I Према одредби члана 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада).

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и да докаже да је стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у

складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

II Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Хрватске закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СЦГ - Међународни уговори”, бр. 6/04) који се примењује од првог јануара 2005. године.

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

Напомињемо да Устав Републике Србије („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.”

Уговор, у члану 12. (Ауторске накнаде), између осталог, предвиђа:

1. Ауторске накнаде које настају у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији), а чији је стварни власник резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Хрватске) могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Хрватској).

2. Ауторске накнаде могу се опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе, али ако је стварни власник ауторских накнада резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Хрватске) разрезан порез не може бити већи од 10% бруто износа ауторских накнада.”

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати у држави уговорници” (у конкретном случају, у Републици Србији) треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез по одбитку по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине што је, на основу наведених одредаба Закона, неспорно).

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

5. Сматра се да ауторске накнаде настају у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) када је исплатилац резидент те државе (у конкретном случају, Републике Србије). Када лице које плаћа ауторске накнаде, без обзира на то да ли је резидент државе уговорнице, има у држави уговорници сталну јединицу или сталну базу у вези са којом је настала обавеза плаћања ауторских накнада, а те ауторске накнаде падају на терет те сталне јединице или сталне базе, сматра се да ауторске накнаде настају у држави у којој се налази стална јединица или стална база.“

III Под стварним власником прихода се (у циљу остваривања погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања - у конкретном случају, опорезивања, у Републици Србији, ауторских

накнада по бенефицираној стопи пореза по одбитку од 10 одсто бруто износа ауторских накнада), уопштено говорећи, сматра оно правно или физичко лице за које се (на основу расположивих доказа и околности, односно чињеница сваког конкретног случаја) недвосмислено или са великим степеном вероватноће може закључити да се приход приписује том лицу односно да, у конкретном случају, нерезидент примљеним приходом самостално и без икаквих ограничења може да располаже (односно да нема обавезу да приход, даље, проследи неком другом лицу).

Посредник, агент, проточна (кондуитна) компанија и друга лица која се појављују у својству администратора (формалних примаоца прихода) нису стварни власници прихода зато јер је њихово право на коришћење или уживање прихода (у конкретном случају, ауторске накнаде) ограничено уговорном или законском обавезом да односно плаћање даље проследи другом лицу. Наведена обавеза, уобичајено, настаје на основу одговарајућег правног документа, али се њено постојање може утврдити и на основу чињеница и околности сваког конкретног случаја који јасно показују да, у суштини, прималац прихода нема право коришћења или уживања прихода.

Подразумева се да је, на основу валидних чињеница и околности сваког конкретног случаја, дозвољено и доказивање супротног, односно да прималац прихода нема обвезу његовог даљег прослеђивања другом лицу у ком случају се, онда, прималац прихода сматра његовим стварним власником.

Посебно указујемо да у свим случајевима утврђивања статуса стварног власника прихода (у конкретном случају, ауторске накнаде) статус стварног власника прихода (ауторске накнаде) не треба „мешати” са статусом стварног власника ауторског права (јер, према нашем сазнању, у пракси, у вези са наведеним, неретко

долази до неразумевања између пореских обвезника и надлежних пореских органа - и то не само у Републици Србији већ и у неким другим државама).

Ово из разлога што модели уговора (ОЕСД и УН, као ни УИДО Републике Србије) не постављају услов да „стварни власник” буде законити власник права или имовине која је повод за плаћање (и они се, у овом погледу, разликују од неких УИДО закључених широм света, нпр. УИДО између Аустралије и Немачке). Због наведеног је и уживалац права, такође, обухваћен изразом стварни власник у оквиру значења из ОЕСД и УН Модела уговора, као и УИДО Републике Србије.

Истовремено, напомињемо да приликом утврђивања стварног власника прихода није од значаја (и, сходно томе, надлежни порески органи државе извора не би на њу требало да се „ослањају” и као такву истичу као одлучујућу) чињеница да ли је (или није) порез на приход остварен у држави извора стварно плаћен у држави резидентности лица које истиче статус стварног власника.

Наведено из разлога што је то унутрашња ствар државе резидентности која своје упориште о, евентуалном, неплаћању пореза „вуче”:

- из норми домаћег пореског законодавства у складу са којим се, нпр, резиденти те државе (која примењује тзв. „територијални принцип у опорезивању”) у њој опорезују само у односу на приход остварен на њеној територији;

- из УИДО у којем је, у одговарајућем члану који се односи на метод избегавања двоструког опорезивања, предвиђен метод изузимања.

С обзиром на изнето као и, посебно, у недостатку додатних и прецизнијих критеријума за утврђивање статуса стварног власника,

оцењујемо да следећа компаративна искуства могу бити од помоћи надлежним пореским органима у Републици Србији (последично, и пореским обвезницима) приликом утврђивања статуса стварног власника дивиденди, камате, ауторских накнада, накнада од услуга које нерезиденти (резиденти других држава уговорница) остварују у Републици Србији, односно:

Стварни власник дивиденди:

Први (али не и једини) доказ за то могао би бити уговор о куповини акција (или неки други правно ваљани акт на основу којег се стиче право на учешће у добити - нпр. извод из АПР, Одлука о расподели дивиденди или учешћа у добити ...);

Стварни власник камате:

Комерцијални уговор о кредиту (из којег се јасно може утврдити ко је и по ком основу зајмодавац, односно прималац и стварни власник камате) и/или неки други правно ваљан документ на основу којег нерезидент у Републици Србији остварује камату (нпр. фактура, изјава примаоца камате ...);

Стварни власник ауторских накнада:

Комерцијални уговор о лиценци (из којег се јасно може утврдити ко је и по ком основу давалац лиценце, односно прималац и стварни власник ауторске накнаде) и/или неки други правно ваљан документ на основу којег нерезидент у Републици Србији остварује ауторски накнаду (фактура, изјава примаоца ауторске накнаде ...);

Стварни власник накнада од услуга (откупа секундарних сировина и отпада):

Комерцијални уговор о пружању услуга/откупа секундарних сировина и отпада (из којег се јасно може утврдити ко је и по ком

основу пружалац услуга или продавац секундарних сировина и отпада) и/или неки други правно ваљан документ на основу којег нерезидент у Републици Србији остварује накнаду од услуга/откупа секундарних сировина и отпада (фактура, изјава примаоца накнада од услуга/откупа секундарних сировина и отпада ...).

Подразумева се да нерезидент надлежним пореским органима може презентовати и све друге непосредне и посредне доказе (документа) којима (евентуално) располаже (следећи логик, „што више, то боље“), а који могу потврдити (или томе допринети) његов статус стварног власника односних прихода, што не искључује могућност да надлежни порески органи, уколико то оцене неопходним, затраже и додатне доказе (непосредно од нерезидентног пореског обвезника или с позивом на члан УИДО који се односи на „Размену обавештења“, службеним путем - преко Министарства финансија (Сектор за фискални систем) од надлежног органа државе резидентности нерезидентног физичког или правног лица које претендује на статус стварног власника прихода који остварује из извора у Републици Србији).

Коначно (у циљу правне сигурности, као и избегавања евентуалних недоумица у пракси), напомињемо да стварни власник прихода за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања (где стварни власник прихода може бити и физичко и правно лице) није исто што и стварни власник за потребе примене осталих прописа (нпр. домаћег законодавства у материји спречавања прања новца у неким државама - у тим прописима нпр. акционар - правно лице - није стварни власник дивиденди већ је то увек физичко лице које „стоји“ иза односног правног лица).

Имајући у виду наведено, као и не улазећи (у конкретном случају) у преиспитивање првостепеног решења надлежне

филијале Пореске управе која је (у конкретном случају) оспорила статус стварног власника прихода нерезидентног правног лица из Републике Хрватске, овом приликом указујемо на службена мишљења Министарства финансија која се, поред осталог, односе на утврђивање или појашњење статуса стварног власника прихода, и то:

- 430-01-240/2012-24 од 12.7.2012. године;
- 412-04-38/2012-04 од 12.12.2012. године;
- 430-00-289/2013-04 од 3.10.2014. године;
- 011-00-3/2016-04 од 30.5.2016. године;
- 011-00-00345/2018-04 од 9.5.2018. године (који и ви наводите у вашем захтеву);
- 430-00-422/2018-04 од 31.8.2018. године;
- 011-00-104/2019-04 од 26.3.2019. године;
- 011-00-439/2021-04 од 11.6.2021. године.

7. Остваривање права на порески кредит према уговорима о избегавању двоструког опорезивања који су у примени у Републици Србији односно да ли резидентни порески обвезник пореза на добит правних лица има право да непосредно примени одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања са Босном и Херцеговином, Бугарском, Мађарском и Румунијом, које се односе на примену метода кредита тј. да ли има право да му се (у циљу отклањања двоструког опорезивања) у Републици Србији призна порески кредит за износ пореза плаћеног у другој држави уговорници и то до висине српског пореза на добит обрачунатог на основицу од 100% оствареног прихода (или основица за обрачун пореза износи 40% од оствареног

прихода како то у члану 53а став 4. прописује Закон о порезу на добит правних лица)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-0-217/2020-04 од 18.10.2021. год.)

I Сагласно члану 53а 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, 12/15, 13/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), резидентни обвезник који из друге државе оствари приходе од камата, ауторских накнада, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, од дивиденди које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона, као и услуга, на које је плаћен порез по одбитку у тој другој држави, може умањити обрачунати порез на добит правних лица у Републици за износ пореза по одбитку плаћеног у тој другој држави.

Уколико резидентни обвезник користи право на порески кредит из става 1. овог члана, приходи од камата, ауторских накнада, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, дивиденди које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона, као и услуга, остварени у другој држави, а по основу којих се користи право на порески кредит из става 1. овог члана, укључују се у приходе резидентног правног лица у износу увећаном за плаћени порез по одбитку на камате, ауторске накнаде, накнаде по основу закупа непокретности и покретних ствари, дивиденде које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона, као и услуге (члан 53а став 2. Закона).

У складу са чланом 53а став 3. Закона, порески кредит из става 1. овог члана може се користити за умањење обрачунатог пореза резидентног правног лица у износу плаћеног пореза у другој држави, а највише до износа који би се добио применом пореске

стопе из члана 39. став 2. овог закона на основицу која одговара износу од 40% остварених прихода из става 1. овог члана на које је у другој држави плаћен порез по одбитку и који се сходно ставу 2. овог члана укључује у приходе резидентног обвезника.

Сходно члану 54. став 1. Закона, начин остваривања права на порески кредит из члана 53а овог закона ближе уређује министар финансија.

С тим у вези, Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 20/14, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19 и 159/20) ближе је уређен начин остваривања права на порески кредит по основу прихода од камата, ауторских накнада, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, дивиденди остварених из друге државе и услуга.

II Између Републике Србије и Босне и Херцеговине, Бугарске, Мађарске и Румуније закључени су уговори о избегавању двоструког опорезивања („Службени лист СЦГ/СРЈ - Међународни уговори“, бр. 18/04, 1/99, 10/01 и 4/96, у даљем тексту: УИДО/Уговор).

С тим у вези, у циљу отклањања двоструког опорезивања својих резидената, Република Србија је у УИДО са свим наведеним државама, у одговарајућем члану Уговора, (поред осталог) предвидела одредбу о примени метода кредита која гласи:

„Ако резидент државе уговорнице (Републике Србије) остварује доходак или поседује имовину који се, у складу с одредбама овог уговора, могу опорезивати у другој држави уговорници (Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској или Румунији) првопоменута држава (Република Србија) одобрава:

- као одбитак од пореза на доходак тог резидента, износ једнак порезу на доходак који је плаћен у тој другој држави (Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској или Румунији);

- као одбитак од пореза на имовину тог резидента, износ једнак порезу на имовину који је плаћен у тој другој држави (Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској и Румунији).

Тај одбитак и у једном и у другом случају не може бити већи од дела пореза на доходак или пореза на имовину, како је обрачунат пре извршеног одбијања, који одговара, зависно од случаја, дохотку или имовини који се могу опорезивати у тој другој држави (Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској и Румунији).”

Суштина метода кредита састоји се у томе да Република Србија, као држава резидентности, приликом обрачуна пореза на (у конкретном случају) добит својих резидената, одобрава примену пореског кредита за износ пореза (по одбитку) плаћеног у другој држави уговорници (Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској и Румунији).

Износ пореског кредита ограничен је висином одговарајућег дела српског пореза на добит (утврђеног у складу с одредбама домаћег пореског законодавства) при чему се (сходно тач. 40. и 63. Коментара чл. 23 А и 23 Б ОЕЦД Модела уговора из 2017. године - стр. 392. и 399. Коментара) максимални одбитак, обично, обрачунава на нето приход остварен у другој држави уговорници - Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској и Румунији (основица за обрачун пореза на добит је укупни нето приход тј. бруто приход умањен за дозвољене одбитке - одређене или пропорционалне, у вези са тим приходом).

Важно је напоменути да (за примену метода кредита) порез друге државе уговорнице - Босне и Херцеговине, Бугарске, Мађарске и Румуније (у односу на који се одобрава порески кредит) мора бити стварно плаћен у тој другој држави уговорници (Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској и Румунији) и о томе надлежним пореским органима Републике Србије треба да буде презентован одговарајући валидан доказ.

Посебно 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 (у које спадају и УИДО - прим. МФ) саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.“

Имајући у виду наведено, сматрамо да, у конкретном случају, порески обвезник пореза на добит правних лица, резидент Републике Србије који је остварио приход у Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској и Румунији који се, у складу са Уговором, може опорезивати у Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској и Румунији (и у односу на који је, у складу са Уговором, у тим државама плаћен одговарајући порез) у циљу избегавања двоструког опорезивања у Републици Србији има право на примену метода кредита предвиђеног у УИДО са наведеним државама, за износ пореза по одбитку који је плаћен у Босни и Херцеговини, Бугарској, Мађарској и Румунији и то до висине српског пореза на добит, обрачунаог на основицу од 40% остварених прихода из члана 53а став 1. Закона.

ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Услови за остваривање фискалних погодности и директних давања привредним субјектима у приватном сектору

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-258/2020-04 од 15.10.2020. год.)

Одредбом члана 2. тачка 3) Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС”, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да директна давања из буџета привредним субјектима у приватном сектору - уплата бесповратних новчаних средстава привредним субјектима у складу са овом уредбом, могу да се користе искључиво за исплате зарада и накнада зарада запосленима.

Према одредби члана 3. став 1. Уредбе, привредни субјекти у приватном сектору могу да користе фискалне погодности и директна давања прописана овом уредбом под условом да почев од 15. марта 2020. године па до дана ступања на снагу ове уредбе нису смањивали број запослених за више од 10%, не рачунајући запослене који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године па до дана ступања на снагу ове уредбе.

Сходно наведеном, у свим случајевима смањења броја запослених за више од 10% у периоду од 15. марта 2020. године до 10. априла 2020. године, не рачунајући у проценат смањења запослене који су закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта

2020. године па до 10. априла 2020. године, а којима је радни однос престао истеком рока на који је уговор о раду закључен, сматрамо да нису испуњени услови за остваривање фискалних погодности и директних давања привредним субјектима у приватном сектору сагласно Уредби.

Напомињемо да директна давања из буџета (уплата бесповратних новчаних средстава) привредним субјектима у приватном сектору могу да се користе искључиво за исплате зарада и накнада зарада запосленима, у смислу да се послодавцу обезбеде средства како би могао да изврши исплату зарада, односно накнада зарада запосленима. Уредбом се не уређује право запослених на зараду и накнаду зараде, као ни висина зараде и накнаде зараде, већ се то уређује прописима из области радноправних односа (законом којим се уређује рад, општим актом код послодавца, уговором о раду).

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Обавеза састављања пуног сета финансијских извештаја и примене МСФИ у случају када је матично правно лице истовремено микро правно лице и када је у питању мала група правних лица

Да ли правно лице „X“ има обавезу да приликом састављања свог редовног годишњег финансијског извештаја примењује тзв. „пуне“ МСФИ или не?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01214/2021-16 од 25.11.2021. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 73/19 и 44/21, др. закон, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У предметном захтеву који сте нам доставили, наведено је следеће:

Правно лице „X“ је матично правно лице. Оно је разврстано у категорију микро правних лица. Ово правно лице заједно са

зависним правним лицама чини малу групу правних лица у складу са критеријумима из члана 7. Закона о рачуноводству. Ниједан од чланова поменуте групе није друштво од јавног интереса, па с тим у вези не постоји обавеза састављања консолидованих финансијских извештаја.

Чланом 7. Закона уређено је разврставање група правних лица. С тим у вези, мале групе правних лица су групе које се састоје од матичног правног лица и зависних правних лица која подлежу консолидовању финансијских извештаја и која, на консолидованој основи, на датум биланса матичног правног лица не прелазе граничне вредности два од следећих критеријума:

- 1) просечан број запослених 50;
- 2) пословни приход 8.000.000 евра у динарској противвредности;
- 3) вредност укупне активе на датум биланса 4.000.000 евра у динарској противвредности.

Средње групе правних лица су групе које нису мале групе и које се састоје од матичног правног лица и зависних правних лица која подлежу консолидовању финансијских извештаја и која, на консолидованој основи, на датум биланса матичног правног лица не прелазе граничне вредности два од следећих критеријума:

- 1) просечан број запослених 250;
- 2) пословни приход 40.000.000 евра у динарској противвредности;
- 3) вредност укупне активе на датум биланса 20.000.000 евра у динарској противвредности.

Велике групе правних лица су групе које се састоје од матичног правног лица и зависних правних лица која подлежу консолидовању финансијских извештаја и која, на консолидованој основи, на датум биланса матичног правног лица прелазе граничне вредности два од три критеријума из става 2. овог члана.

Разврставање групе у складу са наведеним критеријумима врши матично правно лице, самостално на датум биланса консолидованих годишњих финансијских извештаја и добијене податке користи за текућу пословну годину.

Одредбама члана 24. 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 Међународне стандарде финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ).

Чланом 29. став 5. Закона прописано је да редован годишњи финансијски извештај великих правних лица, средњих правних лица, правних лица која имају обавезу састављања консолидованих годишњих финансијских извештаја (матична правна лица), јавних друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине обухвата:

- 1) Биланс стања,
- 2) Биланс успеха,
- 3) Извештај о осталом резултату,
- 4) Извештај о променама на капиталу,
- 5) Извештај о токовима готовине и
- 6) Напомене уз финансијске извештаје.

Редован годишњи финансијски извештај правних лица који су разврстани у категорију микро (осим у случају предузетника или других правних лица који су разврстани у категорију микро) или малих правних лица обухвата:

- 1) Биланс стања,
- 2) Биланс успеха и
- 3) Напомене уз финансијске извештаје.

Одредбама члана 32. став 1. Закона прописано је да се од обавезе састављања, достављања и обелодањивања консолидованог годишњег финансијског извештаја изузимају мале групе, осим ако је најмање један члан групе друштво од јавног интереса.

Имајући у виду све наведено, у наставку су одговори на предметна питања из Вашег захтева:

1. Указујемо да се у конкретном случају ради о микро правном лицу („X”) које, иако је матично правно лице, нема обавезу састављања консолидованог годишњег финансијског извештаја јер у збиру са зависним правним лицима чини малу групу у смислу члана 7. Закона (ниједно од зависних правних лица није друштво од јавног интереса), а која је сагласно члану 32. став 1. Закона изузета од обавезе састављања, достављања и обелодањивања консолидованог годишњег финансијског извештаја. Самим тим, мишљења смо да ово правно лице („X”) нема обавезу да приликом састављања својих редовних годишњих финансијских извештаја примењује тзв. „пуне“ МСФИ,

2. С обзиром да правно лице („X”) нема обавезу састављања консолидованог годишњег финансијског извештаја и да је у питању правно лице које је разврстано у категорију микро, под претпоставком да је у питању привредно друштво, мишљења смо да поменуто правно лице нема обавезу састављања целокупног сета финансијских извештаја (Биланс стања, Биланс успеха, Извештај о осталом резултату, Извештај о токовима готовине, Извештај о променама на капиталу и Напомене уз финансијске извештаје) већ искључиво скраћеног сета извештаја који обухвата: Биланс стања, Биланс успеха и Напомене уз финансијске извештаје.

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.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ДЕЦЕМБРУ 2021. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о изменама и допуни Закона о буџетском систему	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 09. децембра 2021.
Закон о допунама Закона о порезу на добит правних лица	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 09. децембра 2021.
Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 09. децембра 2021.
Закон о изменама Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 09. децембра 2021.
Закон о изменама и допунама Закона о порезима на имовину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 09. децембра 2021.
Закон о изменама и допунама Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 09. децембра 2021.
Закон о буџетској инспекцији	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 09. децембра 2021.
Закон о изменама и допунама Царинског закона	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 09. децембра 2021.

Закон о давању гаранције Републике Србије у корист Banca Intesa a.d. Beograd и Raiffeisen banke a.d. Beograd по задужењу Јавног предузећа „Србијагас” Нови Сад, по основу уговора о кредиту за јачање транспортних капацитета гасовода у Републици Србији	Сл. гласник РС, бр. 123 од 15. децембра 2021.
Закон о задуживању Републике Србије код Banca Intesa AD Beograd за потребе финансирања Пројекта Рума–Шабац–Лозница	Сл. гласник РС, бр. 126 од 23. децембра 2021.
Закон о тржишту капитала	Сл. гласник РС, бр. 129 од 28. децембра 2021.
Закон о изменама и допунама Закона о електронском фактурисању	Сл. гласник РС, бр. 129 од 28. децембра 2021.
Закон о измени и допуни Закона о утврђивању друге гарантне шеме као мера додатне подршке привреди услед продуженог негативног утицаја пандемије болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2	Сл. гласник РС, бр. 129 од 28. децембра 2021.
Закон о потврђивању Оквирног споразума о зајму LD 2079 (2021) између Банке за развој Савета Европе и Републике Србије за пројектни зајам – Универзитетска инфраструктура	Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 26 од 28. децембра 2021.

Закон о потврђивању Споразума о зајму (Зајам за уговарање страног пројекта о изградњи) за Пројекат изградње државног пута 1.Б реда бр. 27 Лозница–Ваљево–Лазаревац, деоница Иверак–Лајковац (веза са аутопутем Е-763 Београд–Пожега), између кинеске Export-Import банке, као Зајмодавца и Републике Србије коју заступа Влада Републике Србије поступајући преко Министарства финансија, као Зајмопримца	<i>Сл. гласник РС - Међународни уговори</i> , бр. 26 од 28. децембра 2021.
Закон о измени Закона о роковима измирења новчаних обавеза у комерцијалним трансакцијама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 130 од 29. децембра 2021.

УРЕДБЕ

Уредба о изменама Уредбе о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 117 од 03. децембра 2021.
Уредба о централизованом обрачуну примања запослених, изабраних и постављених лица код корисника буџетских средстава и корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 132 од 30. децембра 2021.

Уредба о садржини, обрасцу и начину подношења јединствене пријаве на обавезно социјално осигурање, јединственим методолошким принципима и јединственом кодексу шифара за унос података у Јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.
Уредба о изменама Уредбе о условима и начину коришћења система за управљање фактурама	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.
Уредба о изменама Уредбе о поступку и условима за давање и одузимање сагласности за обављање послова информационог посредника	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.
Уредба о изменама Уредбе о условима и начину чувања и стављања на увид електронских фактура и начину обезбеђивања веродостојности и интегритета садржине фактура у папирном облику	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.
Уредба о изменама и допунама Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о изменама и допунама Правилника о порезу на додату вредност	Сл. гласник РС, бр. 127 од 24. децембра 2021.

Правилник о изменама и допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 129 од 28. децембра 2021.
Правилник о изменама и допунама Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 130 од 29. децембра 2021.
Правилник о изменама и допунама Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 130 од 29. децембра 2021.
Правилник о изменама и допунама Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 130 од 29. децембра 2021.

Правилник о изменама и допунама Правилника о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова	<i>Сл. гласник РС, бр. 130 од 29. децембра 2021.</i>
Правилник о Списку корисника јавних средстава	<i>Сл. гласник РС, бр. 130 од 29. децембра 2021.</i>
Правилник о измени Правилника о начину и поступку обављања платног промета у оквиру консолидованог рачуна трезора	<i>Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.</i>
Правилник о изменама и допунама Правилника о пореској пријави за порез по одбитку	<i>Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.</i>
Правилник о изменама Правилника о елементима електронске фактуре, форми и начину доставе пратеће и друге документације кроз систем електронских фактура, начину и поступку електронског евидентирања обрачуна пореза на додату вредност у систему електронских фактура и начину примене стандарда електронског фактурисања	<i>Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.</i>

Правилник о изменама и допуни Правилника о начину и поступку регистравања за приступ систему електронских фактура, начину приступања и коришћења система електронских фактура и начину коришћења података који су доступни у систему електронских фактура	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.
Правилник о измени Правилника о начину поступања Централног информационог посредника	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.

ОДЛУКЕ

Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности, 05 број 424-12251/2021	Сл. гласник РС, бр. 131 од 30. децембра 2021.
Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности, 05 број 424-12248/2021	Сл. гласник РС, бр. 131 од 30. децембра 2021.
Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности, 05 број 424-12243/2021	Сл. гласник РС, бр. 131 од 30. децембра 2021.
Одлука о изменама Одлуке о условима за смањење царинских дажбина на одређену робу	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.
Одлука о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2022. години	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.

Одлука о одређивању пољопривредних и прехранбених производа за које се плаћа посебна дажбина при увозу и утврђивању износа посебне дажбине	<i>Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.</i>
Одлука о измени Одлуке о сезонским стопама царине на увоз одређених пољопривредних производа	<i>Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.</i>
Одлука о измени и допуни Одлуке о оснивању, почетку и престанку рада царинарница, царинских испостава, одсека и царинских реферата	<i>Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.</i>
ОСТАЛО	
АКЦИОНИ ПЛАН за период 2021–2023. године за спровођење Стратегије за развој тржишта капитала за период од 2021. до 2026. године	<i>Сл. гласник РС, бр. 118 од 09. децембра 2021.</i>
ИЗНОС најниже месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС, бр. 127 од 24. децембра 2021.</i>

ИЗНОС најниже месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање за осигуранике из чл. 25, 26. и 27. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање за 2022. годину	Сл. гласник РС, бр. 127 од 24. децембра 2021.
ИЗНОС највише месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање	Сл. гласник РС, бр. 127 од 24. децембра 2021.
ИЗНОС највише годишње основице доприноса за обавезно социјално осигурање за 2022. годину	Сл. гласник РС, бр. 127 од 24. децембра 2021.
ДИНАРСКА ВРЕДНОСТ европских прагова	Сл. гласник РС, бр. 127 од 24. децембра 2021.
УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ пореза на употребу, држање и ношење добара	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.
ДИНАРСКИ ИЗНОСИ месечних зарада из члана 15в ст. 5. и 6. Закона о порезу на доходак грађана, за 2022. годину	Сл. гласник РС, бр. 132 од 30. децембра 2021.

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