



Република Србија  
Министарство финансија

# БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И  
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ  
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 7-8  
јул-август 2023.  
година LXIII  
ISSN 0354-3242

---

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

Број 7-8  
јул-август 2023.  
година LXIII  
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА  
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА  
БЕОГРАД

---

---

*Оснивач и издавач*  
Министарство финансија Републике Србија  
Београд, Кнеза Милоша 20  
[www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs)

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

*За издавача*  
Синиша Мали, потпредседник Владе и 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](mailto:jasmina.knezevic@mfin.gov.rs)

*Редакција*  
*БИЛТЕН Службена објашњења и стручна мишљења*  
*за примену финансијских прописа*  
Министарство финансија Републике Србије  
Кнеза Милоша 20, 11000 Београд

*Припрема*  
Штампарија Министарства финансија Републике Србије  
Београд, Кнеза Милоша 20

Tel. 011/765 2374 <a href="mailto:bilten@mfin.gov.rs">bilten@mfin.gov.rs</a>
---

Билтен излази месечно.  
Copyright © 2003-2023 by Министарство финансија Републике Србије  
Сва права задржана.

---

---

**С А Д Р Ж А Ј**  
**ЈАВНИ ПРИХОДИ**  
**ПОРЕЗИ**

1. а) Порески третман првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката који обвезник ПДВ врши за службене потребе Амбасаде Сједињених Мексичких Држава..... 9
- б) Да ли је дипломатско-конзуларно представништво Сједињених Мексичких Држава у обавези да плати порез на пренос апсолутних права када купује непокретност у Републици Србији?..... 9

**ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ**

1. Ко је порески дужник за промет опреме у оквиру реализације пројекта Проширење садржаја на термалном базену на Палићу (тобогани и др.) који обвезник ПДВ - извођач изврши другом обвезнику ПДВ - наручиоцу? ..... 13
- Порески третман предаје објекта са припадајућом опремом Граду Суботици коју изврши обвезник ПДВ – наручилац, по завршетку пројекта Проширење садржаја на термалном базену на Палићу ..... 13
2. Да ли обвезник ПДВ који је у 2020. години увезао добра и на увоз тих добара платио ПДВ, има право да ПДВ плаћен при увозу тих добара одбије као претходни порез?..... 16
3. Да ли је реч о промету из области грађевинарства када обвезник ПДВ - извођач, на основу уговора закљученог са другим обвезником ПДВ - наручиоцем, од свог материјала врши надоградњу и унификацију система даљинског управљања средњенапонском мрежом (што подразумева испоруку добара уз обавезу инсталације, монтаже
-

---

конфигурације, функционалног испитивања и обуке лица за рад у систему)? ..... 18

4. Порески третман првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту - енергетском објекту ..... 22

5. Право на одбитак претходног пореза ако власник хотела у којем обавља угоститељску делатност купи за потребе смештаја физичких лица која ангажује за рад у хотелу у одређеном временском периоду (током трајања сезоне) апартмане - економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који се не сматра стамбеним објектом у смислу Закона, од обвезника ПДВ - продавца који врши први пренос права располагања на предметним добрима ..... 26

6. Порески третман геолошких истраживања на локалитетима у Републици Србији ..... 33

7. Да ли је реч о промету из области грађевинарства када обвезник ПДВ - извођач, на основу уговора закљученог са другим обвезником ПДВ - наручиоцем, од свог материјала врши надоградњу и унификацију система даљинског управљања средњенапонском мрежом (што подразумева испоруку добара уз обавезу инсталације, монтаже конфигурације, функционалног испитивања и обуке лица за рад у систему)? ..... 35

8. Порески третман новчаних средстава добијених по основу уговора названог уговором о финансирању, односно суфинансирању одређеног пројекта..... 38

9. Порески третман преноса вишенаменских вредносних ваучера у случају када обвезник ПДВ који поседује хадверско-софтверско решење за издавање ваучера постави терминале код својих пословних партнера (нпр. на киосцима, у теретанама, кафићима) који у име и за рачун тог обвезника ПДВ - издаваоца ваучера врше пренос уз накнаду вишенаменских вредносних ваучера трећим лицима и целокупан износ накнаде остварен по том основу уплаћују на рачун обвезника ПДВ - издаваоца ваучера..... 41

---

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли постоји повезаност између друштава А и Б у случају када је физичко лице законски заступник друштва А, при чему су чланови наведеног друштва ташта, супруга и свастика законског заступника (са 50%, 25%, 25% учешћа у капиталу), док је законски заступник друштва А истовремено и члан друштва Б (са 100% учешћа у капиталу), а законски заступник тог друштва је треће лице које није повезано са члановима друштава А и Б? .....45
2. Постојање повезаности између два привредна друштва.....47
3. Остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник током 2009. и 2010. године извршио улагања у изградњу пословног објекта и по основу предметних улагања остварио право на порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 47/13) и утврдио износ пореског кредита, али исти није користио, како у периоду 2009. и 2010. године, тако ни у наредним пореским периодима .....49

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли Привредно друштво Спортски центар „Нови Београд“ д.о.о. Београд има обавезу плаћања пореза на имовину за непокретности које су том привредном друштву од стране Града Београда, као оснивача, поверене на управљање? .....53
  2. Да ли се обвезник пореза на имовину који не води пословне књиге може ослободити плаћања пореза на имовину за шумско земљиште на Чајкином брду у општини Врњачка Бања, у складу са чланом 12. став 1. тачка 4) Закона о порезима на имовину?.....55
  3. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код преноса права својине на непокретности и на употребљаваном моторном возилу по
-

---

основу уговора о статусној промени издвајање уз припајање који је оверен код јавног бележника и та статусна промена регистрована код Агенције за привредне регистре? .....59

4. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код продаје стечајног дужника као правног лица ако купац, који је резидент Републике Србије, није преузео обавезе правног лица које је купио? .....61

Да ли се подноси пореска пријава за порез на пренос апсолутних права код продаје стечајног дужника као правног лица ако купац није преузео обавезе правног лица које је купио? ..... 61

5. Да ли се применом члана 12. став 7. Закона о порезима на имовину остварује ослобођење од пореза на имовину за непокретности (пословни простор и станове) у својини привредног друштва над којим је отворен стечајни поступак који се спроводи банкротством ако се те непокретности не користе нити су издате у закуп и намењене су искључиво даљој продаји која је заказана за конкретни дан, о чему је објављен оглас у дневним новинама?..... 65

#### ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Остваривање права на пореску олакшицу по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја када је оснивач послодавца – правног лица страно правно лице .....67

2. Допуна захтева за давање стручног мишљења која се односи на спорна питања у вези са условима од значаја за опредељење статуса пореског резидента Републике Србије ..... 70

3. Да ли се плаћа порез на капитални добитак у случају преноса акција без накнаде који физичко лице власник предметних акција у привредном друштву „А“ у Републици Кипар (власник 100% акција у том привредном друштву) изврши другом привредном друштву „Б“ у Републици Кипар - чији је, такође, власник са 100% акција у том привредном друштву? ..... 74

---

---

4. Допуна захтева за давање стручног мишљења у вези опорезивања прихода физичких лица по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем које остварују поморци и чланови мисија Организације уједињених нација.....	76
5. Обавеза предузетника паушалца да обрачуна и плати порез по одбитку као исплатилац прихода физичким лицима .....	79
6. Да ли се потврда издата од Организације уједињених нација и њених специјализованих установа да се неко лице сматра званичком/ функционером те организације и њених специјализованих установа, може сматрати доказом да то лице ужива привилегије и имунитете утврђене чланом VI Одељак 19. (б) Конвенције о привилегијама и имунитетима специјализованих установа?.....	82
7. Опорезивање прихода које физичка лица - држављани Републике Србије остварују од Светске здравствене организације .....	84
8. Утврђивање капиталног добитка код продаје непокретности која је стечена по основу права на враћање одузете имовине .....	89
9. Основица за обрачун пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде.....	91
10. Да ли је физичко лице обвезник пореза на капитални добитак у случају када је стекло непокретност за време док је било обвезник пореза на приходе од самосталне делатности као предузетник друго лице (и било је евидентирано као обвезник ПДВ), па му престане својство обвезника пореза на приходе од самосталне делатности - предузетник друго лице (физичко лице је брисано из евиденције обвезника ПДВ)? .....	93
11. Остваривање права на пореско ослобођење од пореза на капитални добитак у случају када се средства остварена продајом непокретности уложе у решавање стамбеног питања члана породице, односно домаћинства (када мајка средства остварена продајом 2/3 непокретности уложи у решавање стамбеног питања своје кћери).....	98

---



---

## АКЦИЗЕ

1. Да ли се акцизни производи који су декларисани под називом Garage Hard Lemon - мешавина 43,8% пива и 56,2% освежавајућег безалкохолног пића (4% алкохола у готовом производу), Garage Hard Lingonberry мешавина 49% пива и 51% освежавајућег безалкохолног пића (4,6% алкохола у готовом производу), Garage Hardcore Cherry - мешавина 64% пива и 36% безалкохолног пића (6% алкохола у готовом производу), могу сматрати нискоалкохолним пићем или пивом?..... 101
2. На који начин се врши раздужење контролних акцизних маркица које су искоришћене у производњи цигарета које се уништавају под царинским надзором, а у циљу остваривања ослобођења од плаћања акцизе ..... 103

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Примена члана 40. Закона о порезу на добит правних лица и одредаба Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Јапаном уколико нерезидентно правно лице (резидент Јапана) - власник удела у резидентном правном лицу (ћерка фирма матичне компаније из Јапана) предметни удео унесе у капитал другог нерезидентног правног лица (немачког привредног друштва)..... 107

## ПОДСЕТНИК

- Финансијски прописи донети у јулу и августу 2023. године ..... 113
-

---

## ЈАВНИ ПРИХОДИ

### ПОРЕЗИ

**1. а) Порески третман првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката који обвезник ПДВ врши за службене потребе Амбасаде Сједињених Мексичких Држава**

**б) Да ли је дипломатско-конзуларно представништво Сједињених Мексичких Држава у обавези да плати порез на пренос апсолутних права када купује непокретност у Републици Србији?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 337-00-00245/2023-04 од 10.8.2023. год.)*

*а) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност*

Одредбама члана 24. став 1. тачка 1б) 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, 153/20 и 138/22, у даљем тексту. ЗПДВ) прописано је пореско ослобођење за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на добра и услуге намењене за:

(1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;

(2) службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговором;

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

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

Сагласно одредби става 11. истог члана ЗПДВ, ослобођење из става 1. тачка 16) подтач. (1) и (3) овог члана остварује се под условом реципроцитета, а на основу потврде министарства надлежног за иностране послове.

Услов реципроцитета за остваривање пореског ослобођења из члана 24. ЗПДВ односи се искључиво на промет добара и услуга за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава и личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништава, укључујући и чланове њихових породица и доказује се потврдом Министарства спољних послова.

Према томе, на промет добара и услуга (укључујући и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката) који обвезник ПДВ врши за службене потребе Амбасаде Сједињених Мексичких Држава, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, уз испуњење услова прописаних ЗПДВ и Правилником о порезу на

додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23 и 60/23).

*б) Са аспектиа Закона о порезима на имовину*

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1) и 5) 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, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, односно права коришћења грађевинског земљишта.

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а тачка 1) ЗПИ).

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

Према томе, кад дипломатско-конзуларно представништво Сједињених Мексичких Држава по основу правног посла купује непокретност у Републици Србији, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, а не то дипломатско-конзуларно представништво као купац.

Међутим, ако дипломатско-конзуларно представништво Сједињених Мексичких Држава као купац непокретности преузме обавезу да плати порез на пренос апсолутних права иако тај порез применом ЗПИ пада на терет продавца, у том случају је дужно да ту обавезу измири (јер ју је преузело својом вољом иако му ЗПИ није установљена).

---

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

**1. Ко је порески дужник за промет опреме у оквиру реализације пројекта Проширење садржаја на термалном базену на Палићу (тобогани и др.) који обвезник ПДВ - извођач изврши другом обвезнику ПДВ - наручиоцу?**

**Порески третман предаје објекта са припадајућом опремом Граду Суботици коју изврши обвезник ПДВ – наручилац, по завршетку пројекта Проширење садржаја на термалном базену на Палићу**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000179446 2023 10520 004 001 011 004 од 02.8.2023. год.)*

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. За промет добара и услуга који се врши између обвезника ПДВ, наведено правило примењује се искључиво ако је тај промет извршен између обвезника ПДВ евидентираних за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23 и 60/23) ближе је уређено шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Према томе, када у оквиру реализације пројекта Проширење садржаја на термалном базену на Палићу обвезник ПДВ - извођач

изврши промет добара, односно услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, у вредности већој од 500.000 динара, без ПДВ, другом обвезнику ПДВ - наручиоцу, порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ - наручилац. За промет добара, односно услуга на који се обрачунава ПДВ, за који порески дужник није обвезник ПДВ - наручилац, обавезу да обрачуна ПДВ у својству пореског дужника има обвезник ПДВ - извођач. С тим у вези, за промет опреме у оквиру реализације наведеног пројекта (тобогани и др.) у вредности већој од 500.000 динара, без ПДВ, од стране обвезника ПДВ - извођача обвезнику ПДВ - наручиоцу, који је извршен у 2018. и 2019. години, пореским дужником сматра се обвезник ПДВ - извођач ако је опрема испоручена без обавезе уградње, а ако је опрема испоручена уз обавезу израде бетонског темеља и обавезу уградње што доводи до онемогућавања премештања опреме са места на место без додатних активности, тада се пореским дужником сматра обвезник ПДВ - наручилац.

Поред тога, када обвезник ПДВ - наручилац по завршетку пројекта Проширење садржаја на термалном базену на Палићу изврши предају објекта са припадајућом опремом Граду Суботици, реч је о промету добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, за који је порески дужник Град Суботица.

\*\*\*

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

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

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

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

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

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

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

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

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



обвезника ПДВ, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ.

**2. Да ли обвезник ПДВ који је у 2020. години увезао добра и на увоз тих добара платио ПДВ, има право да ПДВ плаћен при увозу тих добара одбије као претходни порез?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000158039 2023 10520 004 000 430 002 од 02.8.2023. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право на одбитак ПДВ плаћеног при увозу добара, уз испуњење прописаних услова - да поседује документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза добара, као и да предметна добра користи, односно да ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, за који у складу са одредбом члана 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ, односно за промет који је извршен у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици). У пореском периоду у којем су наведени услови испуњени, обвезник ПДВ може да одбије ПДВ који је плаћен приликом увоза добара од дугованог ПДВ. Право на одбитак претходног пореза може да оствари у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право.

Према томе, обвезник ПДВ који је у 2020. години увезао добра и на увоз тих добара платио ПДВ обрачунат од стране царинског органа, има право да ПДВ плаћен при увозу добара одбије

као претходни порез у пореском периоду у којем поседује документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза добара, под условом да је реч о добрима која користи, односно која ће користити за промет са правом на одбитак претходног пореза. Ако обвезник ПДВ не оствари право на одбитак претходног пореза у том пореском периоду, ово право може да оствари у неком од наредних пореских периода, у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право.

\*\*\*

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

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

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

Према члану 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.

Одредбом става 2. истог члана Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза 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.

Према одредби члана 28. став 3. Закона, у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

Право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1-3. овог члана (члан 28. став 4. Закона).

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 8. Закона).

**3. Да ли је реч о промету из области грађевинарства када обвезник ПДВ - извођач, на основу уговора закљученог са другим обвезником ПДВ - наручиоцем, од свог материјала врши надоградњу и унификацију система даљинског управљања средњенапонском мрежом (што подразумева испоруку добара уз обавезу инсталације, монтаже**

**конфигурације, функционалног испитивања и обуке лица за рад у систему)?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-548/2023-04 од 02.8.2023. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. За промет добара и услуга који се врши између обвезника ПДВ наведено правило примењује се искључиво ако је тај промет извршен између обвезника ПДВ евидентираних за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23 и 60/23, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. С тим у вези, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ - извођач, на основу уговора закљученог са другим обвезником ПДВ - наручиоцем, од свог материјала врши надоградњу и унификацију система даљинског управљања средњенапонском мрежом (што подразумева испоруку добара уз обавезу инсталације, монтаже конфигурације, функционалног испитивања и обуке лица за рад у систему које се сматрају споредним услугама уз испоруку добара), реч је о промету добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. Трошкови управљања пројектом и логистички трошкови

не представљају посебан промет, већ се урачунавају у накнаду за наведени промет добара.

Напомињемо, промет услуге израде пројектно-техничке документације (пројекат који претходи реализацији уговорених активности) сматра се прометом услуга за који је порески дужник обвезник ПДВ који врши предметни промет.

\*\*\*

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

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

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

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

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

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

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

добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ.

За промет добара и услуга из става 2. овог члана, који се врши између обвезника ПДВ, правила за одређивање пореског дужника из става 2. овог члана примењују се искључиво ако је тај промет извршен између обвезника ПДВ евидентираних за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом (члан 10. став 3. Закона).

Сагласно одредбама члана 24. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10), у вредности већој од 500.000 динара, без ПДВ, и то:

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;

- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

**4. Порески третман првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту - енергетском објекту (Мишљење Министарства финансија, бр. 000182726 2023 10520 004 000 011 004 од 02.8.2023. год.)**

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), на први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, ПДВ се обрачунава и плаћа.

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

промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23 и 60/23, у даљем тексту: Правилник) ближе је уређено шта се сматра објектима, односно новоизграђеним грађевинским објектима у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона.

Објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

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

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

Новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се наведени објекти чија је изградња, односно доградња започета:

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

- од 1. јануара 2005. године.

У складу са наведеним, са аспекта прописа којима се уређује ПДВ, мишљења смо да је, у конкретном случају, реч о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту (енергетски објекат) за који постоји обавеза обрачунавања и



плаћања ПДВ у складу са Законом. С тим у вези, ако се предметни промет врши без накнаде основицу за обрачунавање ПДВ чини цена коштања тог или сличног објекта у моменту промета, без ПДВ.

\*\*\*

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

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

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

Са прометом добара уз накнаду, сагласно одредби члана 4. став 4. тачка 2) Закона, изједначава се сваки други промет добара без накнаде.

Узимање добара, односно сваки други промет добара из става 4. овог члана сматра се прометом добара уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза (члан 4. став 5. Закона).

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

Одредбом члана 18. став 1. Закона прописано је да се основицом код промета добара без накнаде сматра набавна цена, односно цена коштања тих или сличних добара, у моменту промета.

У случају из ст. 1. и 2. овог члана ПДВ се не урачунава у основицу (члан 18. став 3. Закона).

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

Према одредби члана 133. став 1. Правилника, објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

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

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

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

Одредбом члана 134. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 133. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

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

2) од 1. јануара 2005. године.

**5. Право на одбитак претходног пореза ако власник хотела у којем обавља угоститељску делатност купи за потребе смештаја физичких лица која ангажује за рад у хотелу у одређеном временском периоду (током трајања сезоне) апартмане - економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који се не сматра стамбеним објектом у смислу Закона, од обвезника ПДВ - продавца који врши први пренос права располагања на предметним добрима**

*(Мишљење Министарства финансија бр. 000180199 2023 10520 004 000 011 004 од 02.8.2023. год.)*

## I

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, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ, који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет добара и услуга, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова - да поседује прописану документацију (рачун

или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији.

Сагласно наведеном, ако обвезник ПДВ - власник хотела у којем обавља угоститељску делатност купи за потребе смештаја физичких лица која ангажује за рад у хотелу у одређеном временском периоду (током трајања сезоне) апартмане - економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који се не сматра стамбеним објектом у смислу Закона, од обвезника ПДВ - продавца који врши први пренос права располагања на предметним добрима, обвезник ПДВ - купац апартмана има право да ПДВ обрачунат по општој пореској стопи од 20% одбије као претходни порез, уз испуњење осталих прописаних услова. Такође, ако обвезник ПДВ власник хотела у којем обавља угоститељску делатност, уместо куповине, изнајми апартмане од другог обвезника ПДВ - закуподавца за потребе смештаја физичких лица која ангажује за рад у хотелу у одређеном временском периоду (током трајања сезоне), обвезник ПДВ - купац апартмана има право да ПДВ обрачунат по општој пореској стопи од 20% одбије као претходни порез, уз испуњење осталих прописаних услова.

Поред тога, обвезник ПДВ који за потребе изнајмљивања обвезнику ПДВ - власнику хотела купи апартмане - економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који се не сматра стамбеним објектом у смислу Закона, од обвезника ПДВ - продавца који врши први пренос права располагања на тим добрима, обвезник ПДВ - купац апартмана има право да ПДВ

обрачунат по општој пореској стопи од 20% одбије као претходни порез, уз испуњење осталих прописаних услова.

\*\*\*

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

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

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

Одредбом члана 23. став 2. тачка 14) Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује пренос права располагања на стамбеним објектима, економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и власничким уделима на тим добрима.

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

закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 133. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23 и 60/23, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

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

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

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

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

1) који је опорезив ПДВ;

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

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Према одредби члана 28. став 5. Закона, рачуном из става 2. тачка 1) овог члана сматра се електронска фактура која је прихваћена, односно за коју се сматра да је прихваћена у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање.

Ако је електронска фактура из става 5. овог члана прихваћена најкасније до истека рока за предају пореске пријаве за порески период у којем је настала пореска обавеза у складу са овим законом, обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза најраније за порески период у којем је пореска обавеза настала, независно од тога да ли је електронска фактура издата на

дан настанка пореске обавезе или после тог дана (члан 28. став 6. Закона).

## II

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. Закона. Промет услуга је и свако нечињење и трпљење. Са прометом услуга уз накнаду изједначава се употреба добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно употреба добара у непословне сврхе пореског обвезника, под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза. Такође, са прометом услуга уз накнаду изједначава се пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно друго пружање услуга без накнаде у непословне сврхе пореског обвезника. Правилником је ближе уређено шта се сматра употребом добара, односно пружањем услуга без накнаде. С тим у вези, обвезник ПДВ – власник, односно купац апартмана у којима обезбеђује смештај физичким лицима која је ангажовао за рад, а за који не наплаћује накнаду, није дужан да по том основу обрачуна ПДВ, с обзиром да је у овом случају реч о употреби добара, односно пружању услуга у пословне сврхе, тј. у циљу смањења расхода обвезника ПДВ, што значи да промет тих услуга није предмет опорезивања ПДВ. У овом случају не постоји обавеза издавања рачуна, као ни фискалног рачуна који се издаје у складу са прописима којима се уређује фискализација.



Напомињемо, обезбеђивање смештаја физичким лицима која је обвезник ангажовао за рад не сматра се прометом услуга из члана 25. став 2. тачка 4) Закона.

\*\*\*

Промет услуга, 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 4. Закона прописано је да се са прометом услуга уз накнаду изједначава:

1) употреба добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно употреба добара у непословне сврхе пореског обвезника;

2) пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно друго пружање услуга без накнаде у непословне сврхе пореског обвезника.

Употреба добара из става 4. тачка 1) овог члана сматра се прометом услуга уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза (члан 5. став 5. Закона).

Сагласно одредби члана 10. став 1. Правилника, употребом добара, у смислу члана 5. став 4. тачка 1) Закона, сматра се употреба добара која су део пословне имовине обвезника ПДВ:

1) за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица;

2) у непословне сврхе обвезника ПДВ.

Употребом добара из става 1. тачка 2) овог члана сматра се употреба добара која се не врши у циљу повећања прихода, односно

смањења расхода обвезника ПДВ који врши промет те услуге (став 2. истог члана Правилника).

Према одредби члана 11. став 1. Правилника, пружањем услуга, у смислу члана 5. став 4. тачка 2) Закона, сматра се пружање услуга без накнаде, осим употребе добара из члана 10. овог правилника, које обвезник ПДВ изврши:

1) за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица;

2) у непословне сврхе обвезника ПДВ.

Пружањем услуга из става 1. тачка 2) овог члана сматра се пружање услуга које се не врши у циљу повећања прихода, односно смањења расхода обвезника ПДВ који врши промет те услуге (одредба става 2. истог члана Правилника).

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

## **6. Порески третман геолошких истраживања на локалитетима у Републици Србији**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-499/2023-04 од 02.8.2023. год.)*

Порески третман геолошких истраживања на локалитетима у Републици Србији 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, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) опредељује се на основу поступања, односно намере поступања са резултатом истраживања. Наиме, ако се геолошко истраживање врши за потребе другог лица (нпр. када истраживање врши лице које се бави искључиво делатношћу истраживања), тада је реч о промету услуге за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са Законом. У супротном, ако обвезник ПДВ врши геолошко истраживање за

сопствене пословне сврхе (нпр. када истраживање врши привредни субјект који се бави експлоатацијом природног богатства па резултате истраживања користи за сопствени промет са правом на одбитак претходног пореза), у том случају предметно истраживање не опорезује се ПДВ. Узимајући у обзир наведено, мишљења смо да, у конкретном случају, обвезник ПДВ чији је оснивач стране правно лице, који врши геолошка истраживања на локалитету у Републици Србији с циљем да, ако се испостави да геолошки ресурси имају вредност и оправданост за експлоатацију, изгради руднике и пратећу инфраструктуру како би обављао делатности које се односе на експлоатацију руда и минерала, производњу и промет одређених добара, врши предметна истраживања за сопствене пословне сврхе. С тим у вези, по основу додатних уплата оснивача које, 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, 91/19 и 109/21), представљају инструмент финансирања, а које су, у конкретном случају, конвертоване у основни капитал обвезника ПДВ - привредног друштва које врши геолошка истраживања, не постоји обавеза обрачунавања ПДВ, с обзиром на то да се предметна новчана средства не сматрају накнадом за промет услуга.

\*\*\*

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

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

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

Одредбом члана 178. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да се оснивачким актом или одлуком скупштине може утврдити обавеза чланова друштва да, поред уплате уписаног основног капитала, изврше додатне уплате друштву сразмерно висини свог удела у друштву. Оснивачким актом или одлуком скупштине може бити одређена другачија сразмера, односно тачан износ додатних уплата.

Додатним уплатама не повећава се основни капитал друштва и додатне уплате могу бити само у новцу (члан 178. ст. 3. и 4. Закона о привредним друштвима).

**7. Да ли је реч о промету из области грађевинарства када обвезник ПДВ - извођач, на основу уговора закљученог са другим обвезником ПДВ - наручиоцем, од свог материјала врши надоградњу и унификацију система даљинског управљања средњенапонском мрежом (што подразумева испоруку добара уз обавезу инсталације, монтаже конфигурације, функционалног испитивања и обуке лица за рад у систему)?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-550/2023-04 од 02.8.2023. год.)*

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. За промет добара и услуга који се врши између обвезника ПДВ, наведено правило примењује се искључиво

ако је тај промет извршен између обвезника ПДВ евидентираних за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23 и 60/23, у даљем тексту Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. С тим у вези, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ - извођач, на основу уговора закљученог са другим обвезником ПДВ - наручиоцем, од свог материјала врши надоградњу и унификацију система даљинског управљања средњенапонском мрежом (што подразумева испоруку добара уз обавезу инсталације, монтаже конфигурације, функционалног испитивања и обуке лица за рад у систему које се сматрају споредним услугама уз испоруку добара), реч је о промету добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. Трошкови управљања пројектом и логистички трошкови не представљају посебан промет већ се урачунавају у накнаду за наведени промет добара.

Напомињемо, промет услуге израде пројектно-техничке документације (пројекат који претходи реализацији уговорених активности) сматра се прометом услуга за који је порески дужник обвезник ПДВ који врши предметни промет.

\*\*\*

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 I. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ.

За промет добара и услуга из става 2. овог члана, који се врши између обвезника ПДВ, правила за одређивање пореског дужника из става 2. овог члана примењују се искључиво ако је тај промет извршен између обвезника ПДВ евидентираних за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом (члан 10. став 3. Закона).

Сагласно одредбама члана 24. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10), у вредности већој од 500.000 динара, без ПДВ, и то:

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња ценовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

**8. Порески третман новчаних средстава добијених по основу уговора названог уговором о финансирању, односно суфинансирању одређеног пројекта**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000175653 2023 10520 004 000 011 004 од 18.7.2023. год.)*

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

68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара или услуга дужан је да по том основу обрачуна ПДВ по прописаној пореској стопи и да обрачунати ПДВ плати на прописани начин. Основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за тај промет од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући и субвенције (осим Законом прописаних), у коју није укључен ПДВ. С тим у вези, када новчана средства добијена по основу уговора названог уговором о финансирању, односно уговором о суфинансирању одређеног пројекта представљају накнаду или део накнаде за опорезиви промет који врши обвезник ПДВ, износ тих новчаних средстава, у који није укључен ПДВ, чини пореску основицу, односно део пореске основице за опорезиви промет, што значи да се по том основу обрачунава ПДВ. Међутим, када новчана средства добијена по основу уговора названог уговором о финансирању, односно суфинансирању одређеног пројекта не представљају накнаду или део накнаде за опорезиви промет који врши обвезник ПДВ, у том случају по основу примања предметних новчаних средстава ПДВ се не обрачунава.

Према томе, када обвезник ПДВ прими новчана средства на име реализације одређеног пројекта, при чему предметна новчана средства, по својој суштини, представљају накнаду или део накнаде за опорезиви промет који врши тај обвезник ПДВ даваоцу новчаних средстава или трећим лицима (нпр. када се независно од назива уговора закључује да давалац новчаних средстава има непосредни интерес да се одређени пројекат реализује тако да га фактички чини наручиоцем пројекта), у том случају по основу примљених новчаних средстава постоји обавеза обрачунавања ПДВ. За разлику од наведеног, када примљена новчана средства, по својој суштини, не представљају накнаду или део накнаде за опорезиви промет који врши обвезник ПДВ - прималац новчаних средстава, већ се нпр. новчана средства наменски додељују за покриће одређених



трошкова (под условом да давалац новчаних средстава није фактички наручилац пројекта) или као средства донације (што значи да не постоји противчинидба примаоца новчаних средстава), не постоји обавеза обрачунавања ПДВ.

\*\*\*

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

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

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

Према одредби члана 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.

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

Сагласно одредби члана 42. Правилника о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23, у даљем тексту: Правилник), пореска основица (у

даљем тексту: основица) код промета добара или услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, у коју није укључен ПДВ.

У складу са одредбом члана 43. став 1. Правилника, у износ накнаде из члана 42. овог правилника урачунавају се и субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције) која Република Србија, аутономна покрајина или локална самоуправа преноси обвезнику ПДВ, директно или индиректно, а која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава која се исплаћују на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом.

**9. Порески третман преноса вишенаменских вредносних ваучера у случају када обвезник ПДВ који поседује хардверско-софтверско решење за издавање ваучера постави терминале код својих пословних партнера (нпр. на киосцима, у теретанама, кафићима) који у име и за рачун тог обвезника ПДВ - издаваоца ваучера врше пренос уз накнаду вишенаменских вредносних ваучера трећим лицима и целокупан износ накнаде остварен по том основу уплаћују на рачун обвезника ПДВ - издаваоца ваучера**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-306/2023-04 од 11.7.2023. год.)*

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), вишенаменским вредносним

ваучерима сматрају се вредносни ваучери који нису једнонаменски вредносни ваучери. Пренос вишенаменских вредносних ваучера није предмет опорезивања ПДВ. 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. Ако пренос вишенаменског вредносног ваучера изврши порески обвезник који није порески обвезник који врши стварну испоруку добара, односно пружање услуга у замену за вишенаменски вредносни ваучер, сматра се да преносилац вишенаменског вредносног ваучера пружа услуге дистрибуције, рекламе или друге услуге које се опорезују ПДВ у складу са овим законом.

Према томе, када обвезник ПДВ који поседује хардверско-софтверско решење за издавање ваучера (у даљем тексту: обвезник ПДВ - издавалац ваучера) постави терминале код својих пословних партнера (нпр. на киосцима, у теретанама, кафићима) који у име и за рачун тог обвезника ПДВ - издаваоца ваучера врше пренос уз накнаду вишенаменских вредносних ваучера трећим лицима и целокупан износ накнаде остварен по том основу уплаћују на рачун обвезника ПДВ - издаваоца ваучера, пословни партнери обвезника ПДВ - издаваоца ваучера (обвезници ПДВ или лица која нису обвезници ПДВ) немају обавезу да за пренос вишенаменских вредносних ваучера обрачунају и плате ПДВ. Такође, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ за пренос вишенаменских вредносних ваучера нема ни обвезник ПДВ - издавалац ваучера. Међутим, на накнаду (без ПДВ) за промет услуге коју обвезник ПДВ - пословни партнер пружа обвезнику ПДВ - издаваоцу ваучера, односно обвезник ПДВ - издавалац ваучера стварном испоручиоцу добара или услуга ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. На накнаду за промет услуге коју пословни партнер који није обвезник ПДВ пружа обвезнику ПДВ - издаваоцу ваучера ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

\*\*\*

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

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 (члан 7а став 4. Закона).

Према ставу 5. истог члана Закона, вредносни ваучер може бити у физичком или електронском облику.

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).

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 ПДВ.

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).

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

**1. Да ли постоји повезаност између друштава А и Б у случају када је физичко лице законски заступник друштва А, при чему су чланови наведеног друштва ташта, супруга и свастика законског заступника (са 50%, 25%, 25% учешћа у капиталу), док је законски заступник друштва А истовремено и члан друштва Б (са 100% учешћа у капиталу), а законски заступник тог друштва је треће лице које није повезано са члановима друштава А и Б?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-423/2023-04 од 07.8.2023. год.)*

У складу са чланом 59. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

Према ставу 3. истог члана Закона, у случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником.

Могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји, поред случаја предвиђеног у ставу 3. овог члана, и када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања (члан 59. став 4. Закона).

Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу, на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана (члан 59. став 5. Закона).

Према ставу 6. истог члана Закона, лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојитељи, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана.

У складу са чланом 198. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11 ... 109/21), управљање друштвом може бити организовано као једнодомно или дводомно. У смислу ст. 2. и 3. истог члана овог закона, у случају једнодомног управљања, органи друштва су: 1) скупштина; 2) један или више директора, а у случају дводомног управљања, органи друштва су: 1) скупштина; 2) надзорни одбор; 3) један или више директора.

У једночланом друштву функцију скупштине врши једини члан друштва (члан 198. став 4. Закона о привредним друштвима).

У складу са чланом 199. Закона о привредним друштвима, скупштину чине сви чланови друштва, а ако оснивачким актом није другачије одређено, сваки члан друштва има право гласа у скупштини сразмерно уделу, с тим да се тим актом не може предвидети да члан друштва нема право гласа.

Према члану 221. ст. 1. и 2. Закона о привредним друштвима, директор заступа друштво према трећим лицима у складу са оснивачким актом, одлукама скупштине друштва и упутствима надзорног одбора, ако је управљање друштвом дводомно. Ако

друштво има више од једног директора, сви директори заступају друштво заједнички, ако оснивачким актом или одлуком скупштине друштва није другачије одређено.

У конкретном случају, физичко лице је законски заступник друштва А, при чему су чланови наведеног друштва ташта, супруга и свастика законског заступника (са 50%, 25%, 25% учешћа у капиталу). Законски заступник друштва А истовремено је члан друштва Б (са 100% учешћа у капиталу), а законски заступник тог друштва је треће лице које није повезано са члановима друштва А и Б у смислу члана 59. став 6. Закона. С тим у вези, поставило се питање постојања повезаности између друштва А и друштва Б у складу са одредбама члана 59. Закона.

Сагласно наведеним законским одредбама, а имајући у виду да је (како наводите у поднетом допису) оснивачким актом друштва А дефинисано да тим друштвом управља скупштина друштва коју чине власници капитала (ташта, супруга и свастика законског заступника), са правом гласа које одговара учешћу у капиталу, при чему законски заступник друштва А нема учешћа у капиталу, односно право гласа у том друштву, сматрамо да између друштва А и друштва Б (чији је једини члан законски заступник друштва А) не постоји повезаност смислу члана 59. Закона.

**2. Постојање повезаности између два привредна друштва**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 000175630 2023 10520  
004 000 011 004 од 04.8.2023. год.)

У складу са чланом 59. 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, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

Према ставу 3. истог члана Закона, у случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела, сматра се да постоји могућност контроле над обвезником.

Могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји, поред случаја предвиђеног у ставу 3. овог члана, и када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања (члан 59. став 4. Закона).

Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу, на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана (члан 59. став 5. Закона).

Према ставу 6. истог члана Закона, лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојиоци, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана.

Према томе, уколико је физичко лице једини власник привредног друштва, при чему то физичко лице у другом привредном друштву не поседује посредно или непосредно најмање 25% акција или удела, односно најмање 25% гласова у органима управљања, односно није повезано ни са једним физичким лицем, повезаним са другим привредним друштвом (на начин прописан чланом 59. ст. 3. и 4. Закона), у смислу члана 59. став 6. Закона, између та два привредна друштва не постоји повезаност у складу са чланом 59. Закона.

**3. Остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник током 2009. и 2010. године извршио улагања у изградњу пословног објекта и по основу предметних улагања остварио право на порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 47/13) и утврдио износ пореског кредита, али исти није користио, како у периоду 2009. и 2010. године, тако ни у наредним пореским периодима**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-972/2022-04 од 03.7.2023. год.)*

У конкретном случају, а како наводите у поднетом допису, обвезник је током 2009. и 2010. године извршио улагања у изградњу пословног објекта, а након изградње објекат је стављен у употребу и евидентиран као основно средство у пословним књигама обвезника, уз истовремено подношење захтева за озакоњење. По основу предметних улагања обвезник је остварио право на порески кредит

из члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 47/13, у даљем тексту: Закон о порезу на добит ) и утврдио износ пореског кредита, при чему исти није користио, како у периоду 2009. и 2010. године, тако ни у наредним пореским периодима, имајући у виду да је поступак озакоњења предметног објекта окончан тек у 2022. години. Како даље наводите, обвезник је на истом објекту, у периоду од 2021. до 2022. године, вршио накнадна улагања, али ни по основу тих улагања није користио право на порески кредит. Сходно наведеном, поставило се питање да ли по основу улагања извршених у изградњу пословног објекта (почев од 2009. године), укључујући и накнадна улагања извршена на истом објекту (закључно са 2022. годином) обвезник остварује право на порески подстицај из члана 50а Закона, с обзиром да по основу истих улагања (а према наводима из поднетог дописа) није користио порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит.

У смислу члана 48. Закона о порезу на добит, обвезнику који изврши улагања у основна средства у сопственом власништву признаје се право на порески кредит у години у којој је извршено улагање под условима и на начин прописан тим чланом, а неискоришћени део пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, али не дуже од десет година.

Законом о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 108/13), који је почео да се примењује од 1. јануара 2014. године, порески подстицај из члана 48. Закона о порезу на добит је укинут, с тим што, у складу са истим законом, порески обвезник који је до 31. децембра 2013. године остварио право на порески подстицај из члана 48. Закона о порезу на добит и исказао податке у пореском билансу и пореској

пријави за 2013. годину, може то право да користи до истека рока и на начин прописан Законом о порезу на добит.

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.

Према члану 50а став 4. Закона, пореско ослобођење се примењује по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена опорезива добит.

Порески подстицај из члана 50а Закона обвезник може да користи по испуњењу Законом прописаних услова (који се односе на висину улагања у основна средства у власништву обвезника, односно запошљавање потребног броја лица на неодређено време), од прве године у којој је остварена добит. Период улагања није Законом временски ограничен, што значи да (сам) обвезник може да определи период који ће се сматрати периодом улагања ради стицања права на порески подстицај из члана 50а Закона.

Према томе, обвезник који је, како наводите у поднетом захтеву, у периоду од 2009. до 2010. године извршио улагања у

изградњу пословног објекта, а потом, у периоду од 2011. до 2022. године извршио и накнадна улагања на истом објекту, може да оствари право на порески подстицај из члана 50а Закона уколико у периоду улагања (у конкретном случају од 2009. до 2022. године) испуни услове прописане наведеном одредбом Закона.

---

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

### **1. Да ли Привредно друштво Спортски центар „Нови Београд“ д.о.о. Београд има обавезу плаћања пореза на имовину за непокретности које су том привредном друштву од стране Града Београда, као оснивача, поверене на управљање?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000180679 2023 10520 004 000 011 004 од 10.8.2023. 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, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичких 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 се, у смислу става 1. тог члана, сматрају:

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

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

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

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), 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.

Према томе, обвезник пореза на имовину је лице које је ималац права својине на непокретности на територији Републике Србије на којој, поред права својине, не постоји и право, коришћење или државина из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона.

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

С тим у вези, ако је на непокретностима у јавној својини града Београда Спортски центар „Нови Београд“ ималац права,

корисник или држалац из члана 2. став 1. тач. 3), 4) или 5) Закона, за те непокретности у јавној својини обвезник је пореза на имовину. Такође, ако на непокретностима у јавној својини града Београда Спортски центар „Нови Београд“ има државину без правног основа, обвезник је пореза на имовину за те непокретности.

Ако Спортски центар „Нови Београд“ на непокретности у јавној својини није ималац наведених права, корисник, односно држалац без правног основа, већ су му те непокретности од стране оснивача поверене искључиво на управљање, за непокретности које су му поверене искључиво на управљање од стране оснивача није обвезник пореза на имовину.

**2. Да ли се обвезник пореза на имовину који не води пословне књиге може ослободити плаћања пореза на имовину за шумско земљиште на Чајкином брду у општини Врњачка Бања, у складу са чланом 12. став 1. тачка 4) Закона о порезима на имовину?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000183176 2023 10520 004 000 011 001 од 10.8.2023. 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, 144/20, 118/21 и 138/22, 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. Закона, непокретностима се, у смислу става 1. тог члана, сматрају: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго земљиште, као и 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.

Према одредби члана 12. став 4. Закона, одредбе става 1. тач. 2) до 7), тач. 9) до 11) и тач. 13) и 14) и става 2. тог 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.

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

Одредбом члана 14. став 1. Закона о културном наслеђу („Службени гласник РС“, 129/21, у даљем тексту: Закон о културном наслеђу) прописано је да су непокретна културна добра културни предели, просторне културно-историјске целине, споменици културе, археолошка налазишта и знаменита места.

Према одредби члана 16. Закона о културном наслеђу, просторно културно-историјска целина јесте урбано или рурално насеље или група појединачних или повезаних грађевина које због својих архитектонских одлика, хомогености или положаја у простору поседују посебне вредности са културног, историјског, уметничког, етнолошког, антрополошког и научног гледишта.

Сагласно одредби члана 17. Закона о културном наслеђу, споменик културе је појединачни непокретни објекат од културног, историјског, архитектонског, археолошког, уметничког, етнолошког, техничког, палеонтолошког значаја или другог друштвеног значаја. Споменик културе може бити: архитектонско дело, његови остаци,

препознатљиви делови или припатци; објекат са припадајућим непокретностима и припатцима; археолошки објекат или структура археолошког карактера; дело примењене уметности, сликарства или вајарства, натпис, геолошко налазиште, дело или остатак техничке културе, старе индустрије или инфраструктуре и друго добро које је трајно везано за одређени архитектонски објекат или место; меморијални или други спомен објекат.

Чланом 2. Одлуке о утврђивању непокретних културних добара од изузетног и од великог значаја („Службени гласник СРС“, бр. 47/87, у даљем тексту: Одлука о утврђивању непокретних културних добара) утврђује се да су од великог значаја непокретна културна добра наведена у Списку непокретних културних добара од великог значаја, који је саставни део те одлуке. У Списку непокретних културних добара од великог значаја, који је саставни део Одлуке о утврђивању непокретних културних добара, у делу II Просторне културно-историјске целине, под редним бројем 1. наведено је, између осталих, и Чајкино брдо, општина Врњачка Бања.

Чланом 1. Одлуке о проглашавању „Чајкиног брда“ у Врњачкој Бањи за културно добро - просторно културно-историјску целину, број 350-317/85-01 од 30.05.1985. године (у даљем тексту: Одлука о проглашавању „Чајкиног брда“ за културно добро), проглашено је за културно добро - просторно културно-историјску целину простор звани „Чајкино брдо“ који се налази између Врњачке и Липовачке реке на којем су изграђени значајни архитектонски објекти сачувани у непромењеном облику.

У члану 2. Одлука о проглашавању „Чајкиног брда“ за културно добро утврђено је да просторно културно-историјска целина „Чајкино брдо“, између осталог, укључује и к.п. 1117.

Према мишљењу Завода за заштиту споменика културе Краљево Број: 860/2 од 17.07.2023. године, „целина Чајкино (Црквено) брдо је утврђена за непокретно културно добро са свим

објектима изграђеним у границама целине, као и амбијентом у који су бањске виле смештене. Део амбијента, који између осталог сведочи о начину изградње, живота и потреби за уживањем у природи, чини и простор под шумом. Дакле, шумско земљиште у Врњачкој бањи није само по себи проглашено спомеником културе, већ је део утврђене просторно културно-историјске целине...“.

Према томе, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 4) Закона, право на ослобођење од пореза на имовину остварује се ако су испуњени сви следећи услови, и то:

- да је непокретност од стране надлежног органа проглашена спомеником културе или историјским спомеником;

- да непокретност (у целини или њен посебни део) служи за намене у области културе (тј. да служи обављању делатности која се, према прописима којима је уређена култура, сматра културном делатношћу, а то су послови нарочито у следећим областима: књижевност (стваралаштво, преводилаштво); музика (стваралаштво, продукција, интерпретација); ликовне, примењене, визуелне уметности, дизајн, уметничка фотографија и архитектура; позоришна уметност (стваралаштво, продукција и интерпретација); уметничка игра - класичан балет, народна игра, савремена игра (стваралаштво, продукција и интерпретација); филмска уметност и остало аудио-визуелно стваралаштво; дигитално стваралаштво и мултимедији; остала извођења културних програма и културних садржаја (мјузикл, циркус, пантомима, улична уметност и сл.); делатност заштите у области непокретних културних добара; делатност заштите у области покретних културних добара; делатност заштите у области нематеријалног културног наслеђа; библиотечко-информационе делатности; научноистраживачке и едукативне делатности у култури; менаџмент у култури; употреба информационе и комуникационе технологије у културној делатности;

- да непокретност није уступљена другом лицу уз накнаду на период који у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана.

Ако су сви побројани услови испуњени и ако непокретност у целини служи за намене у области културе, пореско ослобођење остварује се за целу непокретност. Ако су сви побројани услови испуњени, а само поједини посебни делови те непокретности служе за намене у области културе, пореско ослобођење остварује се за те посебне делове.

С тим у вези, нема основа да се применом одредбе члана 12. став 1. тачка 4) Закона оствари право на ослобођење од пореза на имовину за шумско земљиште које није проглашено спомеником културе или историјским спомеником, већ је саставни део просторне културно-историјске целине.

**3. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код преноса права својине на непокретности и на употребљаваном моторном возилу по основу уговора о статусној промени издвајање уз припајање који је оверен код јавног бележника и та статусна промена регистрована код Агенције за привредне регистре?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000185016 2023 10520 004 000 011 004 од 10.8.2023. 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, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду, и то:

- права својине на непокретности,
- права интелектуалне својине,
- права својине на употребљаваном пловилу, односно права својине на употребљаваном ваздухоплову са сопственим погоном - осим државног,

- права својине на употребљаваном моторном возилу - осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини,
- права коришћења грађевинског земљишта, као и
- права трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку или стамбеном комплексу.

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а тачка 1) Закона).

Према одредби члана 24а тачка 3) Закона, од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос апсолутног права из члана 23. Закона са правног претходника на правног следбеника у статусној промени, у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

Одредбом члана 483. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима) прописано је да се статусном променом друштво (у даљем тексту: друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (у даљем тексту: друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције.

Према одредби члана 489. став 1. Закона о привредним друштвима, друштво се може поделити тако што ће пренети део своје имовине и обавеза на:

- 1) једно или више новооснованих друштава (у даљем тексту: издајање уз оснивање) или
- 2) једно или више постојећих друштава (у даљем тексту: издајање уз припајање) или
- 3) једно или више новооснованих друштава и једно или више постојећих друштава (у даљем тексту: мешовито издајање).

Према томе, пренос апсолутног права на непокретности и на употребљаваном моторном возилу који се врши са привредног друштва - правног претходника на привредно друштво - правног следбеника у статусној промени издвајање уз припајање, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, изузет је из предмета опорезивања порезом на пренос апсолутних права. Стога се за тај пренос не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права.

**4. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код продаје стечајног дужника као правног лица ако купац, који је резидент Републике Србије, није преузео обавезе правног лица које је купио?**

**Да ли се подноси пореска пријава за порез на пренос апсолутних права код продаје стечајног дужника као правног лица ако купац није преузео обавезе правног лица које је купио?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000170231 2023 10520 004 000 011 004 од 30.6.2023. 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, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду:

- 1) права својине на непокретности;
- 2) права интелектуалне својине;
- 4) права својине на употребљаваном пловилу, односно права својине на употребљаваном ваздухоплову са сопственим погоном - осим државног;

4а) права својине на употребљаваном моторном возилу - осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини;

5) права коришћења грађевинског земљишта;

б) права трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку или стамбеном комплексу.

Према одредби члана 24. тачка 4) Закона, преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и продаја стечајног дужника као правног лица - ако купац није преузео обавезе правног лица које је купио, или је преузео само део тих обавеза.

Према одредби члана 24а став 1. Закона, 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.

Порез на пренос апсолутних права не плаћа се код улагања апсолутних права у капитал привредног друштва - резидента Републике Србије, у складу са законом којим се уређују привредна друштва (члан 31. став 1. тачка 3) Закона).

Према одредби члана 31. став 1. тачка 8а) Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се код продаје правног лица као стечајног дужника - у сразмери са учешћем друштвеног, односно државног капитала у укупном капиталу тог правног лица.

Обвезник пореза на пренос апсолутних права дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе у смислу члана 29. ст. 1. до 8. овог закона, са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореза, осим у случају из чл. 34. и 35а овог закона (члан 36. став 1. Закона).

Одредбом члана 34. став 1. Закона прописано је да се пореска пријава не подноси за утврђивање пореза на наслеђе и поклон, односно пореза на пренос апсолутних права, по основу исправе коју је саставио, оверио или потврдио јавни бележник, односно правоснажне одлуке коју је јавни бележник донео у вршењу законом

поверених јавних овлашћења, у случају кад у складу са чл. 17. и 29. овог закона пореска обавеза настаје даном састављања, овере или потврђивања исправе (у даљем тексту: извршење радње), односно даном правоснажности одлуке коју је донео јавни бележник, и то за:

1) наслеђе ствари и права из члана 14. овог закона остварено по основу правоснажног решења о наслеђивању које је донео јавни бележник у вршењу законом поверених јавних овлашћења;

2) поклон ствари и права из члана 14. овог закона остварен у оставинском поступку који спроводи јавни бележник у вршењу законом поверених јавних овлашћења, односно за поклон права на непокретности остварен по основу исправе коју је саставио, оверио или потврдио јавни бележник или правоснажне одлуке коју је донео јавни бележник:

3) пренос апсолутних права на непокретности.

Према одредби члана 35а Закона, пореска пријава не подноси се за утврђивање пореза на пренос апсолутних права - код преноса уз накнаду права својине на употребљаваном моторном возилу који се врши између физичких лица која нису обвезници пореза на додатну вредност, осим на:

1) амбулантном возилу;

2) специјалном путничком возилу за обуку кандидата за возаче са уграђеним дуплим ножним командама које је посебно означено, који се врши лицу које је регистровано за обављање делатности школа за возаче;

3) путничком возилу регистрованом за такси превоз, који се врши физичком лицу које је регистровано за обављање такси превоза;

4) пугничком возилу за „rent a car“, који се врши физичком лицу које је регистровано за обављање те делатности.

Према одредби члана 45. ст. 1, 3. и 4. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21), улози у друштво могу да



буду новчани и неновчани и изражавају се у динарима. Неновчани улози могу бити у стварима и правима, ако овим законом за поједине форме друштава није другачије одређено. Након продаје стечајног дужника као правног лица у стечајном целокупне имовине, имовинске целине или појединачне имовине стечајног дужника, односно продају стечајног дужника као правног лица (начин уновчења), у складу са овим законом и националним стандардима за управљање стечајном масом.

Продаја имовине, односно правног лица врши се јавним надметањем, јавним прикупљањем понуда или непосредном погодбом (метод продаје), у складу са овим законом и националним стандардима за управљање стечајном масом (члан 132. став 4. Закона о стечају).

Према одредби члана 132. став 10. Закона о стечају, продаја непосредном погодбом може се извршити искључиво ако је такав начин продаје претходно одобрен од стране одбора поверилаца и уз прибављање претходне сагласности разлучног, односно заложног повериоца, ако:

- 1) је имовина која се продаје непосредном погодбом предмет разлучног, односно заложног права;
- 2) предложена купопродајна цена, односно њен део у односу на који постоји право првенственог намирења тог повериоца, не покрива износ његовог обезбеђеног потраживања;
- 3) претходно није покушана продаја јавним надметањем или јавним прикупљањем понуда.

Према томе, продаја стечајног дужника као правног лица купцу који није преузео обавезе или део обавеза тог правног лица које је купио, а која (продаја) не подлеже плаћању пореза на додату вредност, предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

Нема законског основа да се код продаје стечајног дужника као правног лица оствари пореско ослобођење из члана 31. став 1.

тачка 3) Закона, које се остварује за улагање апсолутних права у капитал привредног друштва - резидента Републике Србије у складу са законом којим се уређују привредна друштва, с обзиром на то да је реч о продаји правног лица као стечајног дужника као начину уновчења имовине која улази у стечајну масу у поступку стечаја који се спроводи банкротством, а не о улагању купца у то привредно друштво.

Обвезник пореза на пренос апсолутних права дужан је да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза по том основу, са одговарајућом документацијом, у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе.

**5. Да ли се применом члана 12. став 7. Закона о порезима на имовину остварује ослобођење од пореза на имовину за непокретности (пословни простор и станове) у својини привредног друштва над којим је отворен стечајни поступак који се спроводи банкротством ако се те непокретности не користе нити су издате у закуп и намењене су искључиво даљој продаји која је заказана за конкретни дан, о чему је објављен оглас у дневним новинама?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000168966 2023 10520 004 000 011 004 од 26.6.2023. год.)*

Према одредби члана 12. став 7. 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, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), порез на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге, које од настанка пореске обавезе исказује у својим пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји, које се не користе, не плаћа се за годину

у којој је пореска обавеза настала, као ни за годину која следи тој години (члан 12. став 7. Закона).

Дакле, применом члана 12. став 7. Закона остварује се пореско ослобођење за годину у којој је настала пореска обавеза за конкретну непокретност и годину која следи тој години ако су испуњени сви следећи услови:

- да је обвезник пореза на имовину за ту непокретност - обвезник пореза на имовину који води пословне књиге:

- да ту непокретност обвезник од настанка пореске обавезе исказује у својим пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји, као и да се та непокретност не користи.

Нема законског основа да се применом наведене одредбе оствари пореско ослобођење за непокретност која од настанка пореске обавезе конкретном пореском обвезнику у његовим пословним књигама није била исказана као добро искључиво намењено даљој продаји, већ је продаји намењена након отварања стечаја над тим привредним друштвом у циљу уновчења његове имовине ради намирања поверилаца.

---

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

### **1. Остваривање права на пореску олакшицу по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја када је оснивач послодавца – правног лица страно правно лице**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000 164904 2023 10520 004 001 011 004 од 14.8.2023. год.)*

Према одредби члана 21и 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, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), који члан је у примени од 1. марта 2022. године, послодавац - правно лице, који у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обавља истраживање и развој, ослобађа се обавезе плаћања 70% обрачунатог и обустављеног пореза из зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, сразмерно времену које таква лица проведу на пословима истраживања и развоја у односу на пуно радно време.

Лицем које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја сматра се лице које ради на спровођењу пројекта на начин да је непосредно укључено у идентификовање и решавање одговарајућих процесних или техничких проблема или задатака повезаних са конкретним пројектом (члан 21и став 2. Закона).

Према члану 21и став 3. Закона, ангажовањем на пословима истраживања и развоја у смислу става 2. овог члана не сматрају се активности повезане са директним или индиректним надзором

над спровођењем пројекта или активности подршке у вези са спровођењем пројекта.

Према одредби члана 21 и став 5. Закона, ослобођење из става 1. овог члана могу да користе правна лица која истраживање и развој спроводе за свој рачун и задржавају власништво на нематеријалној имовини која може настати истраживањем и развојем.

Послодавац који за одређено лице користи било коју врсту подстицаја који су уређени одговарајућим законом, осим када користи ослобођење у складу са одредбом закона којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање која се односи на исту врсту олакшице, по основу заснивања радног односа са тим лицем нема право да за то лице оствари пореско ослобођење из овог члана (члан 21 и став 7. Закона).

Одредбама члана 45з 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, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон о доприносима) уређена је истоврстна олакшица у погледу ослобођења од обавезе плаћања 100% доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја.

Правилником о условима и начину остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде запослених на истраживању и развоју („Службени гласник РС“, бр. 48/22, у даљем тексту: Правилник) ближе су уређени услови и начин остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, у складу са чланом 21 и Закона.

Одредбом члана 2. став 2. Правилника прописано је да право на пореско ослобођење према члану 21и Закона (у даљем тексту: пореско ослобођење) послодавац остварује искључиво по основу пројеката истраживања и развоја који се обављају на територији Републике Србије.

Послодавцем који може да користи пореско ослобођење, према одредби члана 2. став 4. Правилника, не сматра се правно лице које истраживање и развој спроводи за рачун других лица, а успешним окончањем активности истраживања и развоја не постаје власник нематеријалне имовине настале тим активностима истраживања и развоја (услужно истраживање и развој).

Послодавцем који може да користи пореско ослобођење не сматра се и правно лице основано у иностранству, огранак или представништво страног правног лица у Републици Србији (члан 2. став 5. Правилника).

Имајући у виду наведене одредбе закона, ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање може да користи послодавац - правно лице, које истраживање и развој спроводи за свој рачун и задржава власништво на нематеријалној имовини која може настати истраживањем и развојем и које за одређено лице не користи било коју врсту подстицаја који су уређени одговарајућим законом (осим када користи ослобођење у складу са одредбом закона којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање која се односи на исту врсту олакшице). Дакле, Законом и Законом о доприносима као услов који треба да испуни послодавац - правно лице, није наведена околност која се односи на својство оснивача правног лица у смислу да ли је оснивач домаће или страног правно лице. Правно лице основано у иностранству, огранак или представништво страног правног лица у Републици Србији, не

сматрају се послодавцем који може да користи предметно пореско ослобођење.

**2. Допуна захтева за давање стручног мишљења која се односи на спорна питања у вези са условима од значаја за одређење статуса пореског резидента Републике Србије**  
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 167233 2023 10520 004 000 011 005 од 10.8.2023. год.)

Одредбом члана 7. 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, 44/21, 118/21 и 138/22, у тексту: Закон) прописано је да је обвезник пореза на доходак грађана резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

Сагласно члану 7. став 2. Закона, резидент Републике Србије, у смислу овог закона, јесте физичко лице које:

- 1) на територији Републике Србије има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или
- 2) на територији Републике Србије, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

За одређивање боравака на територији Републике Србије из става 2. тачка 2) овог члана, пуним даном боравака у Републици Србији сматраће се и боравак у делу дана, у било ком периоду између 00 и 24 часа, осим дела дана који физичко лице проведе у транзиту кроз Републику Србију (члан 7. став 3. Закона).

Физичко лице које у одређеној пореској години није боравило на територији Републике Србије и које у њој не испуњава услов да се сматра пореским резидентом по основу критеријума предвиђених у

ставу 2. тачка 1) овог члана, неће се сматрати резидентом Републике Србије за ту пореску годину (члан 7. став 4. Закона).

Физичко лице које није било резидент у години која претходи години доласка у Републику, неће се сматрати резидентом за период пре дана када је оно први пут ушло на територију Републике, под условом да у периоду године који претходи дану првог уласка на територију Републике не испуњава услов да се сматра резидентом по основу критеријума предвиђених у ставу 2. тачка 1) овог члана (члан 7. став 5. Закона).

Физичко лице које није резидент у години која следи години у којој је оно коначно напустило Републику неће се сматрати резидентом за период године који следи дану коначног напуштања територије Републике под условом да се у том периоду не може сматрати резидентом Републике по основу критеријума предвиђених у ставу 2. тачка 1) овог члана (члан 7. став 6. Закона).

Физичко лице које у моменту првог уласка на територију Републике зна да ће испунити услове из става 2. тач. 1) или 2) овог члана, сматраће се резидентом почев од момента када је први пут ушло на територију Републике (члан 7. став 7. Закона).

Независно од услова предвиђених у ставу 2. овог члана, резидент Републике је и физичко лице које је из Републике упућено у другу државу ради обављања послова у дипломатском или конзуларном представништву Републике, односно обављања послова за Републику у међународним организацијама, у периоду обављања делатности у том или било ком другом дипломатском или конзуларном представништву Републике, односно међународној организацији (члан 7. став 8. Закона).

Према одредбама члана 43. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14,



91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА), чињенице у пореском поступку утврђују се на основу доказа, а као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

Према члану 159а став 1. ЗПППА, статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања доказује се потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице 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.

Правилником о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности („Службени гласник РС“, бр. 80/10, 44/18 - др. закон) за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања прописује се поступак и начин издавања и изглед обрасца потврде о резидентности Републике Србије, као и изглед обрасца потврде о резидентности друге државе са којом је закључен уговор.

Према одредбама члана 3. ст. 1. и 2. Правилника, статус резидента друге државе са којом је закључен уговор, нерезидент доказује код домаћег исплатиоца прихода, потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент, на обрасцу прописаном овим правилником, а потврда се оверава на Обрасцу ПОР-2 - Потврда о резидентности друге државе са којом је закључен уговор (за претходну/е годину/е и текућу годину - на српско/енглеском и српско/француском језику).

Законом о пребивалишту и боравишту грађана („Службени гласник РС“, бр. 87/11), одредбом члана 3. тачка 2), прописано је да

је пребивалиште место у коме се грађанин настанио са намером да у њему стално живи, односно место у коме се налази центар његових животних активности, професионалних, економских, социјалних и других веза које доказују његову трајну повезаност с местом у коме се настанио.

Сходно наведеним одредбама Закона, пореским резидентом Републике Србије сматра се свако физичко лице које испуњава било који од наведених услова из члана 7. ст. 2. и 8. Закона.

Дакле, имајући у виду ваша питања, физичко лице које не испуњава услов прописан чланом 7. став 2. тачка 2) Закона, сматра се пореским резидентом Републике Србије уколико има пребивалиште или центар пословних и животних интереса на територији Републике Србије.

У случају када физичко лице истиче да је резидент друге државе са којом није закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, физичко лице које обавља рад на територији друге државе и има пребивалиште на територији Републике Србије сматра се пореским резидентом Републике Србије независно од околности да ли његова породица има пребивалиште на територији Републике Србије или друге државе. Који од наведених услова су испуњени, утврђује порески орган у сваком конкретном случају.

Када је реч о примени уговора о избегавању двоструког опорезивања, у складу са уговорима који се примењују између Републике Србије и других држава уговорница, физичко лице које испуњава било који од услова из члана 7. став 2. Закона може се сматрати пореским резидентом друге државе уговорнице уколико су за то испуњени услови предвиђени конкретним уговором о избегавању двоструког опорезивања. Околност да одређено физичко лице испуњава услове да се сматра пореским резидентом друге државе уговорнице, у складу са прописима те државе, доказује се искључиво потврдом о резидентности сагласно члану 159а ЗПППА,

односно Правилнику о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности.

Напомињемо да се, сагласно начелу фактицитета, пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини и да у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за опредељење пореске обавезе по основу прихода физичког лица, односно да ли је у конкретном случају физичко лице остварило приход који се опорезује порезом на доходак грађана.

У вези са питањем које се односи на случај када физичко лице нема пребивалиште на територији Републике Србије, а уз постојање других околности које сте навели, одговор ћемо вам накнадно доставити.

**3. Да ли се плаћа порез на капитални добитак у случају преноса акција без накнаде који физичко лице власник предметних акција у привредном друштву „А“ у Републици Кипар (власник 100% акција у том привредном друштву) изврши другом привредном друштву „Б“ у Републици Кипар - чији је, такође, власник са 100% акција у том привредном друштву?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1038/2022-04 од 07.8.2023. год.)*

Како наводите, физичко лице - држављанин и резидент Републике Србије је 100% власник два привредна друштва у Републици Кипар - друштва „А“ и друштва „Б“. Физичко лице жели да све акције које има у друштву „А“ пренесе на друштво „Б“ без било какве новчане или неновчане накнаде. Другим речима, истичете да физичко лице (преносилац) не би остварило никакву накнаду за пренос акција, нарочито не би стекло било какве акције нити уделе у друштву „Б“ будући да овај пренос не би представљао

унос неновчаног улога физичког лица (преносиоца) у друштво „Б“ којим би се повећао капитал тог друштва.

Према одредби 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, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

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

Другим преносом уз накнаду у смислу става 2. овог члана, сматра се и сваки унос неновчаног улога у правно лице (члан 72. став 3. Закона).

Према одредби члана 72. став 4. Закона, обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. овог члана.

Сагласно наведеним одредбама, капитални добитак, односно губитак представља разлику између продајне и набавне цене акција, остварену преносом акција у привредном друштву.

Имајући у виду наведено, у случају преноса акција без накнаде који физичко лице власник предметних акција у привредном друштву „А“ (власник 100% акција у том привредном друштву) изврши другом привредном друштву „Б“ (чији је, такође, власник, са 100% акција у том привредном друштву), не сматра се преносом у смислу члана 72. став 2. Закона с обзиром да физичко лице -

преносилац акција, по том основу не остварује приход (новчану или неновчану накнаду) који би се могао опорезовати порезом на капиталне добитке.

Наиме, за сврху опорезивања порезом на капиталне добитке под преносом се сматра продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду. Како једини власник привредног друштва „А“ без накнаде преноси на друго привредно друштво „Б“, чији је он такође једини власник (једини акционар), акције привредног друштва „А“ (чиме привредно друштво „Б“ постаје власник и једини акционар привредног друштва „А“), с обзиром да се пренос врши без накнаде, физичко лице не остварује приход (као разлику између продајне и набавне цене удела) који би био предмет опорезивања порезом на капиталне добитке.

Напомињемо да се, сагласно начелу фактицитета, пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини и да у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за опредељење пореске обавезе по основу прихода физичког лица, односно да ли је у конкретном случају физичко лице остварило приход који се опорезује порезом на доходак грађана.

#### **4. Допуна захтева за давање стручног мишљења у вези опорезивања прихода физичких лица по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем које остварују поморци и чланови мисија Организације уједињених нација**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-7/2023-04 од 07.8.2023. год.)*

1. Законом о потврђивању Конвенције Међународне организације рада о раду помораца („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 8/11 и 1/13, у даљем тексту: Конвенција)

потврђена је Конвенција Међународне организације рада о раду помораца, 2006, која је усвојена 23. фебруара 2006. године у Женеви.

У Конвенцији, Правила и кодекс, Поглавље 2. Услови запослења, Стандард А 2.1. - Уговори о запослењу помораца, став 1. тач. а), б), ц) и е) односе се на уговор о запослењу помораца. Према наведеним одредбама, поморци који раде на бродовима који плове под њеном заставом морају да имају уговор о запослењу поморца који потписују поморац и бродовласник или представник бродовласника (или, где они нису послодавци, доказ о уговорном или сличном односу), поморци морају да имају могућност да проуче и потраже савет о уговору о запослењу пре његовог потписивања, сваки бродовласник и поморац морају да имају потписани оригинал уговора о запослењу поморца и поморци морају да добију исправу која садржи забелешку о њиховом запослењу на броду. Смерница 2.2. односи се, између осталог, на плате, њихов обрачун и исплату и најниже плате.

Имајући у виду Конвенцију, у вези са питањем које се односи на радноправни статус помораца, обавештавамо вас да је Министарство финансија у допису број: 011-00-7/2023-04 од 26. априла 2023. године упутило захтеве Министарству за рад, запошљавање, борачка и социјална питања и Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре, чије копије вам достављамо у прилогу. У наведеним захтевима тражено је да, као ресорно надлежна министарства за област рада, односно саобраћаја, у оквиру своје надлежности дају мишљење да ли уговор о запослењу помораца сагласно Конвенцији има карактер уговора о раду са становишта законодавства Републике Србије, односно да ли плата како је дефинисано Конвенцијом (коју остварују поморци) има карактер зараде. По добијању одговора од ресорних министарстава, Министарство финансија ће дати мишљење по вашем захтеву.

2. Према одредби члана 7. 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 – исправка, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

Сагласно члану 7. став 2. Закона, резидент Републике Србије, у смислу овог закона, јесте физичко лице које:

- 1) на територији Републике Србије има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или
- 2) на територији Републике Србије, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

Чланом 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања 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.

Правилником о поморским књижицама и дозволама за укрцавање („Службени гласник РС“, бр. 12/16, 41/17 и 24/21, у даљем тексту: Правилник) прописују се, између осталог, услови за издавање поморских књижица и дозвола за укрцавање, начин и надлежност за уношење и оверу података о поморском стажу

у поморску књижицу односно дозволу за укрцавање, начин достављања података о поморском стажу, као и начин вођења евиденције издатих поморских књижица и дозвола за укрцавање.

Сходно наведеном, резидентом Републике Србије сматра се свако лице које испуњава било који од наведених услова из члана 7. став 2. Закона. Изузетно од тога, у складу са уговорима о избегавању двоструког опорезивања, лице које испуњава било који од услова из члана 7. став 2. Закона може се сматрати резидентом друге државе уговорнице уколико су за то испуњени услови предвиђени конкретним уговором о избегавању двоструког опорезивања. Околност да одређено лице испуњава услове да се сматра резидентом друге државе уговорнице, у складу са прописима те државе, доказује се искључиво потврдом о резидентности.

С тим у вези, мишљења смо да поморска књижица издата у складу са Правилником, за пореске сврхе не може да се сматра доказом да конкретно лице испуњава услове да се сматра резидентом одређене државе.

##### **5. Обавеза предузетника паушалца да обрачуна и плати порез по одбитку као исплатилац прихода физичким лицима**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 165520 2023 10520 004 000 011 003 од 04.8.2023. год.)*

Одредбом члана 32. 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, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да обвезник пореза на приходе



од самосталне делатности је физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. овог закона.

Обвезник из става 1. овог члана је физичко лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације, а порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (у даљем тексту: предузетник), односно на паушално утврђени приход (у даљем тексту: предузетник паушалац), сагласно члану 32. став 2. Закона.

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

Основица пореза на други приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 3. Закона.

Порез на доходак грађана на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, сагласно одредби члана 86. став 1. Закона.

Према одредби члана 99. став 1. Закона, по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на следеће приходе:

- 1) зараде;
- 2) приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац;
- 3) приходе од капитала, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник, предузетник паушалац или отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд који нема својство правног лица, а који је организован у складу са дозволом надлежног органа;
- 4) приходе од непокретности, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник пољопривредник;

5) приходе од давања у закуп покретних ствари, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник пољопривредник;

6) добитке од игара на срећу;

7) приходе од осигурања лица;

8) приходе спортиста и спортских стручњака;

9) остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац.

Порез по одбитку из члана 99. Закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано (члан 101. Закона).

Према одредбама члана 6. тач. 17) и 18) 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, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон о доприносима), лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршени рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада) у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду.

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана (члан 28. став 1. Закона о доприносима).

Одредбом члана 57. Закона о доприносима прописано је да доприносе за лица која остварују уговорену накнаду исплатилац је дужан да обрачуна, обустави и уплати приликом исплате уговорене накнаде.

Према одредби члана 12. став 3. тачка 2) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22), други порески дужници су исплатилац прихода пореском обвезнику (у даљем тексту: порески платаци) који је дужан да обрачуна и по одбитку плати прописани порез на тај приход, у име и за рачун пореског обвезника, на одговарајући уплатни рачун.

Имајући у виду наведено, предузетник паушалац који је исплатилац прихода физичком лицу који (приходи) се опорезују као други приходи из члана 85. Закона, дужан је, као порески платаци, да у моменту исплате прихода обрачуна и по одбитку плати порез на доходак грађана (и припадајуће доприносе за обавезно социјално осигурање) на те приходе, у име и за рачун пореског обвезника, на одговарајући уплатни рачун, сагласно одредбама чл. 99. и 101. Закона.

**6. Да ли се потврда издата од Организације уједињених нација и њених специјализованих установа да се неко лице сматра званичком/функционером те организације и њених специјализованих установа, може сматрати доказом да то лице ужива привилегије и имунитете утврђене чланом VI Одељак 19. (б) Конвенције о привилегијама и имунитетима специјализованих установа?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-233/2023-04 од 01.8.2023. год.)

Према одредбама члана 20. став 1. тач. 3) и 3а) 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, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обавезе плаћања пореза на зараде остварене за рад у међународним организацијама ослобођени су функционери Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција, стручњаци техничке помоћи Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција и функционери, стручњаци и административно особље међународних организација ако нису држављани или резиденти Републике Србије.

Одредбом члана 20. став 2. Закона прописано је да, изузетно од става 1. овог члана, обавезе плаћања пореза на зараде остварене по основу радног ангажовања у Организацији уједињених нација и њеним специјализованим агенцијама, ослобођена су физичка лица која су држављани или резиденти Републике Србије.

Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06 и 16/22 - др. пропис) у члану 16, између осталог, предвиђа да су општеприхваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Према одредбама члана V Одељак 17. Конвенције о привилегијама и имунитетима Уједињених нација од 13. фебруара 1946. године (у даљем тексту: Конвенција), Генерални секретар УН одређује категорије функционера на које ће се примењивати одредбе Конвенције, он ће поднети Генералној скупштини њихову листу, а затим ће о томе обавестити Владе свих Чланица, а имена функционера који улазе у те категорије биће периодично саопштавана Владама Чланица. По одредбама члана V Одељак 18. (б) Конвенције, функционери Организације уједињених нација биће ослобођени сваког пореза на плату и хонораре примљене од стране Организације уједињених нација. Резолуцијом Генералне скупштине УН бр. 76. од 7. децембра 1946. године привилегије и

имунитети члана V проширене су на све чланове особља УН, осим оних који су ангажовани међу домаћим становницима и плаћени на сат.

Према одредбама члана VI Одељак 18. Конвенције о привилегијама и имунитетима специјализованих установа од 21. новембра 1947. године, свака специјализована установа одредиће категорије функционера на које ће се примењивати одредбе овог члана и члана VIII. Она ће их саопштити владама свих држава учесница у Конвенцији у погледу те установе и Генералом секретару Организације уједињених нација. Имена функционера обухваћених овим категоријама саопштаваће се од времена на време горе поменутих Владама. По одредбама члана VI Одељак 19. (б) ове конвенције, функционери специјализованих установа уживаће иста изузећа од опорезивања у погледу плата и других примања, које им исплаћују специјализоване установе и под истим условима као што их уживају и функционери Организације уједињених нација.

Имајући у виду наведене одредбе, сматрамо да се потврда издата од Организације уједињених нација и њених специјализованих установа да се неко лице сматра званичником/ функционером те организације и њених специјализованих установа, може сматрати доказом да то лице ужива привилегије и имунитете утврђене чланом VI Одељак 19. (б) Конвенције о привилегијама и имунитетима специјализованих установа.

#### **7. Опорезивање прихода које физичка лица - држављани Републике Србије остварују од Светске здравствене организације**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-66/2023-04 од 13.7.2023. год.)

Одредбама члана 20. 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, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да обавезе плаћања пореза на зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, односно код представника или службеника таквих представништава или организација, ослобођени су:

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

2) шефови страних конзулата у Србији и конзуларни функционери овлашћени да обављају конзуларне функције, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике;

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

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

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

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

6) запослени код лица из тачке 1) до 5) овог члана, ако нису држављани или резиденти Републике.

Одредбом члана 20. став 2. Закона прописано је да, изузетно од става 1 . овог члана, обавезе плаћања пореза на зараде остварене по основу радног ангажовања у Организацији уједињених нација и

њеним специјализованим агенцијама, ослобођена су физичка лица која су држављани или резиденти Републике.

Обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама овог закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода (члан 100а став 2. Закона).

У вези са приходима које физичко лице оствари по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем, према одредбама члана 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 44/21) и члана 21. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 118/21), који члан је у примени од 7. маја 2021. године, порески орган решењем утврђује порез на наведене приходе остварене у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године, уколико није:

- наступила застарелост утврђивања пореске обавезе у складу са прописима који су били на снази у моменту остваривања прихода, или
- правоснажно окончан поступак утврђивања пореске обавезе, или
- пре ступања на снагу овог закона плаћена пореска обавеза у складу са прописима који су били на снази на дан настанка пореске обавезе.

Сагласно одредби члана 6. тачка 17) 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, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон о доприносима), лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада). Уговорена накнада је накнада за рад у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду, сагласно тачки 18) тог члана закона.

Одредбом члана 28. став 1. Закона о доприносима прописано је да је основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана.

Лице које остварује уговорену накнаду дужно је да само обрачуна и уплати доприносе у случају када ту накнаду остварује од лица које приликом исплате накнаде није обвезник обрачунавања и плаћања доприноса (члан 57. став 2. Закона о доприносима).

Доприноси за лица из члана 57. став 2. овог закона, која у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године остварују уговорену накнаду од лица које приликом исплате накнаде није обвезник обрачунавања и плаћања доприноса, утврђују се решењем пореског органа и плаћају сагласно одредбама закона којим се уређује порез на доходак грађана, које се односе на уговорену накнаду на коју се порез плаћа самоопорезивањем, остварену у том периоду (члан 64в Закона о доприносима).

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06 и 16/22 - др. пропис) у члану 16, између осталог, предвиђа да су општеприхваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.



Према одредбама члана VI Одељак 18. Конвенције о привилегијама и имунитетима специјализованих установа од 21. новембра 1947. године, свака специјализована установа одредиће категорије функционера на које ће се примењивати одредбе овог члана и члана VIII. Она ће их саопштити владама свих држава учесница у Конвенцији у погледу те установе и Генералном секретару Организације уједињених нација. Имена функционера обухваћених овим категоријама саопштаваће се од времена на време горе поменутих Владама. По одредбама члана VI Одељка 19 (б) ове конвенције, функционери специјализованих установа уживаће иста изузећа од опорезивања у погледу плата и других примања које им исплаћују специјализоване установе и под истим условима као што их уживају и функционери Организације уједињених нација.

Имајући у виду наведено, према одредби члана 20. Закона, на приходе које остваре физичка лица која су држављани или резиденти Републике Србије, по основу радног ангажовања у Организацији уједињених нација и њеним специјализованим агенцијама, укључујући ту и Светску здравствену организацију, који имају карактер зараде, не плаћа се порез на доходак грађана на зараде.

Уколико је реч о приходима које као уговорену накнаду за радно ангажовање у Организацији уједињених нација и њеним специјализованим агенцијама, укључујући ту и Светску здравствену организацију, оствари физичко лице држављанин или резидент Републике Србије, која нема карактер зараде, то лице је обвезник пореза на доходак грађана сагласно члану 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 44/21) и члану 21. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 118/21).

Са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање по основу наведених прихода (уговорена накнада) плаћа се допринос за пензијско и инвалидско осигурање, а уколико лице

није осигурано по другом основу плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање.

**8. Утврђивање капиталног добитка код продаје непокретности која је стечена по основу права на враћање одузете имовине**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-465/2022-04 од 11.7.2023. год.)

Одредбом члана 72. став 1. тачка 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, 44/21, 118/21 и 138/22, 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 стварних права на непокретностима.

Према одредби члана 72. став 2. Закона, под преносом из става 1. овог члана сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду.

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности (члан 72. став 4. Закона).

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

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

Набавна цена се увећава годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. став 15. Закона).

Пореску основицу чини опорезиви приход на који се плаћа порез на капитални добитак утврђен на начин из чл. 72. до 75. овог закона (члан 76. Закона).

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

Порез на капиталне добитке надлежни порески орган утврђује на основу података из пореске пријаве, као и на основу других података (члан 109. став 3. Закона).

Сагласно наведеном, приход који по основу промета уз накнаду (продаје) непокретности, која је стечена по основу права на враћање одузете имовине по одредбама Закона о враћању одузете имовине и обештећењу („Службени гласник РС“, бр. 72/11, 108/13, 142/14, 88/15 - УС, 95/18 и 153/20) оствари физичко лице коме је имовина враћена, као разлику између продајне цене те непокретности (цене по којој је физичко лице продало предметну непокретност) и њене набавне цене (вредност непокретности коју је као враћену имовину стекло физичко лице), предмет је опорезивања порезом на капитални добитак.

За сврху одређивања капиталног добитка по основу продаје тако стечене непокретности, према нашем мишљењу, набавном ценом сматра се тржишна вредност непокретности на дан стицања од стране физичког лица коме је имовина враћена сагласно наведеном закону, увећана годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса према подацима републичког органа надлежног за послове статистике. Продајном ценом сматра се уговорена цена по којој је то физичко лице продало предметну

непокретност, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне.

### **9. Основица за обрачун пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-212/2023-04 од 10.7.2023. год.)

Према одредби члана 13. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), под зарадом, у смислу овог закона, сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем (члан 14. став 1. Закона).

Сагласно одредби члана 13. став 4. Закона, основицу пореза на зараду за примања из става 1. овог члана, осим хартија од вредности, представља:

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

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

Основицу пореза на зараде из чл. 13. до 14б Закона чини исплаћена, односно остварена зарада, с тим да основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3, чл. 14. до 14б и члана 15б овог закона, умањена за износ од 21.712 динара месечно за лице које ради са пуним радним временом (члан 15а ст. 1. и 2. Закона).

Одредбом члана 6. тачка 24) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је допринос из основице износ доприноса који обрачунава, обуставља и плаћа послодавац, односно други исплатилац прихода у име и у корист осигураника. Допринос на основицу је износ доприноса који обрачунава и плаћа послодавац, односно други исплатилац прихода у своје име, а у корист осигураника или осигураник који сам за себе плаћа допринос (члан 6. тачка 25) Закона о доприносима).

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

Основица доприноса за запослене и за послодавце из става 1. овог члана не умањује се за неопорезиви износ из члана 15а став 2. Закона о порезу на доходак грађана (члан 13. став 2. Закона о доприносима).

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 - УС, 113/17 и 95/18 - др. закон) прописано је да се зарада из члана 104. став 1. овог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде

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

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

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

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

Висина зараде коју запослени остварује код послодавца утврђује се у складу са прописима који уређују рад и радне односе.

#### **10. Да ли је физичко лице обвезник пореза на капитални добитак у случају када је стекло непокретност за време док**

**је било обвезник пореза на приходе од самосталне делатности као предузетник друго лице (и било је евидентирано као обвезник ПДВ), па му престане својство обвезника пореза на приходе од самосталне делатности - предузетник друго лице (физичко лице је брисано из евиденције обвезника ПДВ)?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-534/2023-04 од 06.7.2023. год.)

Како се наводи, физичко лице се пре више од 13 година регистровало у систем пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) и у истој години, у својству инвеститора, изградило објекат у циљу издавања непокретности, при чему је редовно подносило и подноси пореске билансе. Истиче се да физичко лице намерава да изађе из система ПДВ.

*1. Са сјановишиа Закона о порезу на доходак грађана*

Сагласно одредбама члана 1. став 1. и члана 2. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 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, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДГ), физичка лица која остварују доходак плаћају порез на доходак грађана на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети овим законом.

Према одредби члана 32. став 4. ЗПДГ, обвезником пореза на приходе од самосталне делатности у смислу става 1. овог члана, сматра се и физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, као и свако друго физичко лице које обавља делатност независно од тога да ли је та делатност регистрована и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (у даљем тексту: предузетник друго лице).

Капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом стварних права на непокретностима (члан 72. став 1. тачка 1) ЗПДГ).

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

Према одредби члана 72. став 4. ЗПДГ, обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. овог члана.

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

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, набавном ценом се сматра цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, 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 15. ЗПДГ).

Имајући у виду да се за сврху опорезивања порезом на капиталне добитке под преносом сматра продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду, у случају када се не изврши пренос стварних права на непокретности у смислу члана 72. став 2. ЗПДГ физичко лице није обвезник пореза на капитали добитак, с обзиром да није извршен пренос и није ни остварен приход који би се могао опорезовати порезом на капиталне добитке.

У случају када физичком лицу које је стекло непокретност за време док је било обвезник пореза на приходе од самосталне делатности као предузетник друго лице (и било је евидентирано као обвезник ПДВ) престане својство обвезника пореза на приходе од



самосталне делатности - предузетник друго лице (физичко лице је брисано из евиденције обвезника ПДВ), а које лице није извршило пренос стварних права на предметној непокретности у смислу члана 72. став 2. ЗПДГ (физичко лице остаје власник непокретности), то физичко лице није обвезник пореза на капитални добитак с обзиром да није остварило приход који би се могао опорезовати порезом на капиталне добитке.

*2. Са сџановишиија Закона о ѿореском ѿосѿујуку и ѿореској админисѿрацији*

Према одредби члана 114. Закона о пореском поступку и пореској админисѿрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА), право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Према одредбама члана 14д ЗПППА, застарелост се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања, односно радњом пореског обвезника предузетом у циљу остваривања права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као

и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања и повраћај споредних пореских давања.

После прекида застарелост почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у рок за застарелост.

Одредбама чл. 114ж и 114з ЗПППА прописано је да право на утврђивање, наплату, повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Пореска управа, по истеку рока из става 1. овог члана, по службеној дужности, доноси решење о престанку пореске обавезе, односно о престанку права на повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и на намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, због застарелости.

Застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече:

- 1) за време од покретања управног спора до правоснажности судске одлуке;
- 2) за време када је другим законом прописано да се порески поступак не може отпочети, односно да се започети порески поступак прекида;
- 3) за време када је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дугованог пореза одложено.

Време трајања застоја застарелости из става 1. овог члана не рачуна се у апсолутни рок за застарелост.

Сагласно наведеним одредбама, указујемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају проверава и утврђује чињенично стање у погледу застарелости пореске обавезе, те да ли је било прекида, односно застоја застарелости и да ли је, у вези са тим, дошло до апсолутне застарелости пореске обавезе.

Напомињемо да се, сагласно начелу фактицитета, пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини и да у

сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за опредељење пореске обавезе по основу прихода физичког лица, односно да ли је у конкретном случају физичко лице остварило приход који се опорезује порезом на доходак грађана.

**11. Остваривање права на пореско ослобођење од пореза на капитални добитак у случају када се средства остварена продајом непокретности уложе у решавање стамбеног питања члана породице, односно домаћинства (када мајка средства остварена продајом 2/3 непокретности уложи у решавање стамбеног питања своје кћери)**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000164603 2023 10520 004 000 011 003 од 29.6.2023. год.)*

Према одредби члана 79. став 1. Закона о порезу на доходак грађана 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, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обвезник који средства остварена продајом непокретности у року од 90 дана од дана продаје уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства, у Републици Србији, ослобађа се пореза на остварени капитални добитак.

Обвезнику који у року од 12 месеци од дана продаје непокретности средства остварена продајом непокретности уложи за намене из става 1. овог члана, извршиће се повраћај плаћеног пореза на капитални добитак (члан 79. став 2. Закона).

Чланом породице, у смислу Закона, сматрају се брачни друг, родитељи, деца, усвојеник и усвојилац обвезника, док се домаћинством сматра заједница живота, привређивања и трошења остварених прихода (члан 10. ст. 2. и 3. Закона).

Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак ближе је уређено Правилником о критеријумима за остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак („Службени гласник РС“, бр. 38/01, у даљем тексту: Правилник).

Према одредби члана 2. тачка 1) Правилника, под решавањем стамбеног питања сматра се куповина или изградња стана, односно породичне зграде за обвезника или члана његове породице, односно домаћинства који нема решено стамбено питање (подстанар, станује код својих родитеља или родитеља брачног друга, има неодговарајући стан по површини или по структури и др.).

Право на пореско ослобођење остварује се улагањем средстава од продаје непокретности у одговарајућу стамбену површину, према следећим критеријумима: за самца до 45m<sup>2</sup> и за сваког наредног члана породичног домаћинства још по 20m<sup>2</sup> (члан 3. Правилника).

У поступку утврђивања права на пореско ослобођење од пореза на капитални добитак по основу решавања стамбеног питања, обвезник подноси надлежном пореском органу доказе о решавању свог стамбеног питања или стамбеног питања члана своје породице, односно домаћинства, а доказима о решавању стамбеног питања подразумевају се закључени и од стране суда оверени уговори о куповини другог стана, уговори о градњи (са грађевинском дозволом и другом документацијом), фактуре, односно рачуни о набавци материјала, оверене писмене изјаве обвезника, односно члана његове породице или домаћинства, као и друга доказна средства, којима се утврђује да су средства остварена продајом непокретности уложена у решавање стамбеног питања.

Ако обвезник решава стамбено питање члана своје породице или домаћинства, поред доказа из става 1. овог члана надлежном пореском органу подноси и доказе из којих се неспорно може утврдити да средствима која је он остварио продајом непокретности решава стамбено питање члана породице, односно домаћинства

(уговор о поклону, оверена писмена изјава и сл.), као и доказ да члан породице, односно домаћинства по том основу стиче право својине или друго стварно право на непокретности на своје име (члан 4. став 3. Правилника).

Имајући у виду наведено, пореско ослобођење по основу решавања стамбеног питања члана породице или домаћинства обвезника може да се оствари у складу са одредбама Закона и Правилника, у случају када се средствима која је обвезник остварио продајом непокретности решава стамбено питање члана породице, односно домаћинства, тако да члан породице, односно домаћинства стиче право својине или друго стварно право на непокретности на своје име (члан 4. Правилника), о чему се надлежном пореском органу подносе докази из којих се то неспорно може утврдити. С тим у вези, када порески обвезник средства остварена продајом непокретности у року од 12 месеци од дана продаје те непокретности уложи у решавање стамбеног питања члана породице, односно домаћинства (у конкретном случају, мајка средства остварена продајом 2/3 непокретности уложи у решавање стамбеног питања своје кћери), може да се оствари право на пореско ослобођење, при чему околност да порески обвезник (мајка) и члан породице чије се стамбено питање решава (кћерка) пре продаје непокретности нису имале пребивалиште на истој адреси, није од значаја за остваривање права на пореско ослобођење.

---

## АКЦИЗЕ

**1. Да ли се акцизни производи који су декларисани под називом Garage Hard Lemon - мешавина 43,8% пива и 56,2% освежавајућег безалкохолног пића (4% алкохола у готовом производу), Garage Hard Lingonberry мешавина 49% пива и 51% освежавајућег безалкохолног пића (4,6% алкохола у готовом производу), Garage Hardcore Cherry - мешавина 64% пива и 36% безалкохолног пића (6% алкохола у готовом производу), могу сматрати нискоалкохолним пићем или пивом?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00343/2023-04 од 21.6.2023. год.)*

Одредбом члана 12. став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20 и 53/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се алкохолним пићима сматрају пића која се, у зависности од сировина од којих се производе и садржаја етанола, стављају у промет као таква врста пића у складу са прописом о квалитету и другим захтевима за алкохолна пића.

Према ставу 3. наведеног члана Закона, прописано је да се алкохолним пићима, у смислу овог закона, сматрају и нискоалкохолна пића која садрже више од 1,2% vol алкохола, а највише 15% vol алкохола, која се производе од воћних сокова или освежавајућих безалкохолних пића уз додатак рафинисаног етил алкохола или алкохолних пића или биљних екстраката или алкохолних пића добијених путем ферментације (вина, вина од јабуке - *cider*, вина

од крушке - *perry* и др.), а квалитет воћних сокова, освежавајућих безалкохолних пића, рафинисаног етил алкохола, алкохолних пића, вина и алкохолних пића добијених путем ферментације мора да буде у складу са прописима којима се регулише њихов квалитет.

Ставом 3. наведеног члана Закона прописано је да се, у смислу овог закона, алкохолним пићима из става 1. овог члана сматрају и све врсте пива, осим безалкохолног пива које садржи до 0,5% алкохола, без обзира на начин паковања.

У складу са наведеним законским и подзаконским прописима, производи који, како наводите у вашем допису, под трговачким називом *Garage Hard Lemon*, *Garage Hard Lingonberry* и *Garage Hardcore Cherry*, а који су декларисани на следећи начин, и то: *Garage Hard Lemon* - мешавина 43,8% пива и 56,2% освежавајућег безалкохолног пића (4% алкохола у готовом производу), *Garage Hard Lingonberry* - мешавина 49% пива и 51% освежавајућег безалкохолног пића (4,6% алкохола у готовом производу) и *Garage Hardcore Cherry* - мешавина 64% пива и 36% безалкохолног пића (6% алкохола у готовом производу), предмет су опорезивања акцизом, и то:

- *Garage Hard Lemon* - мешавина 43,8% пива и 56,2% освежавајућег безалкохолног пића (4% алкохола у готовом производу), *Garage Hard Lingonberry* - мешавина 49% пива и 51% освежавајућег безалкохолног пића (4,6% алкохола у готовом производу), према нашем мишљењу, сврставају се у категорију нискоалкохолних пића, којим се у складу са Законом сматрају нискоалкохолна пића која садрже више од 1,2% vol алкохола, а највише 15% vol алкохола, која се производе од воћних сокова или освежавајућих безалкохолних пића уз додатак рафинисаног етил алкохола или алкохолних пића или биљних екстраката или алкохолних пића добијених путем ферментације (вина, вина од јабуке - *cider*, вина од крушке - *perry* и

др.), а квалитет воћних сокова, освежавајућих безалкохолних пића, рафинисаног етил алкохола, алкохолних пића, вина и алкохолних пића добијених путем ферментације мора да буде у складу са прописима којима се регулише њихов квалитет, с обзиром да готов производ садржи у претежном проценту освежавајућа безалкохолна пића;

- Garage Hardcore Cherry - мешавина 64% пива и 36% безалкохолног пића (6% алкохола у готовом производу), према нашем мишљењу, сврстава се у категорију пива којим се у складу са Законом сматрају све врсте пива, осим безалкохолног пива које садржи до 0,5% алкохола, с обзиром да готов производ садржи у претежном проценту пиво.

**2. На који начин се врши раздужење контролних акцизних маркица које су искоришћене у производњи цигарета које се уништавају под царинским надзором, а у циљу остваривања ослобођења од плаћања акцизе**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00411/2023-04 од 20.6.2023. год.)*

Одредбом члана 19. став 1. тачка ба 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, у даљем тексту: Закон) прописано је да се акциза не плаћа на акцизне производе цигарете, кафу, односно алкохолна пића које је произвођач по одобрењу или на основу налога надлежног органа уништио, а обележене су контролним акцизним маркицама.



Одредбом члана 14. став 1. Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденција о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета, алкохолних пића и кафе („Службени гласник РС“, бр. 137/04, 11/05, 29/05, 56/05, 75/05, 88/05, 108/06, 83/11, 131/15, 9/17 и 108/17, у даљем тексту: Уредба) прописано је да оштећене, односно неискоришћене маркице произвођач, односно увозник цигарета или алкохолних пића, односно обвезник акцизе из члана 6. став 2. Закона, враћа министарству залепљене на једном или више посебних табака папира, с тим што морају имати видљиву ознаку серије и серијски број маркице.

Према ст. 2. и 3. истог члана Уредебе прописано је да оштећене маркице произвођач, односно увозник цигарета или алкохолних пића доставља квартално у року од 15 дана по истеку сваког квартала, а обвезник акцизе из члана 6. став 2. Закона доставља у року од 15 дана по истеку квартала у коме је настало оштећење маркица. Број (количина) поништених маркица код којих није видљива ознака серије и серијски број маркице и потпуно уништених маркица по једном Обрасцу ЗАМ/ЦА не бити већи од 0,3% од издатог броја маркица за цигарете, односно за алкохолна пића.

Ставом 4. наведеног члана Уредбе прописано је да уколико је по једном Обрасцу ЗАМ/ЦА број (количина) маркица из става 3. овог члана већи од 0,3% од броја преузетих маркица, обвезник акцизе дужан је да обрачуна и плати акцизу за количину маркица које прелазе 0,3%, на основуцу коју чини највиша малопродајна цена цигарета у моменту обрачуна акцизе, односно литар алкохолног пића према врсти алкохолног пића, и то у року од 15 дана по истеку квартала у којем је утврђено да је број (количина) маркица из става 3. овог члана већи од 0,3%.

Одредбом члана 16. ст. 1. и 2. Уредбе прописано је, између осталог, да је произвођач, односно увозник цигарета, дужан да води евиденцију о преузетим, искоришћеним, оштећеним и неискоришћеним маркицама за цигарете, по сваком Обрасцу ЗАМ/ЦА, а евиденцију води на Обрасцу АМ-Ц - Квартални извештај произвођача, односно увозника цигарета о преузетим, утрошеним и враћеним контролним акцизним маркицама за цигарете за период од \_\_\_\_ до \_\_\_\_ 20\_\_ године.

Сходно претходно наведеним законским и подзаконским одредбама, у случају када се, како наводите у вашем допису, одређена количина цигарета са налепљеним контролним акцизним маркицама уништава уз одобрење и под надзором царинских органа, није потребно да се контролне акцизне маркице којима су обележене цигарете које се уништавају, пре уништавања цигарета одлепљују и врате Министарству финансија залепљене на једном или више посебних табака папира, нити морају имати видљиву ознаку серије и серијски број маркице, како би се остварило ослобођење од плаћања акцизе, имајући у виду одредбу члана 19. став 1. тачка ба Закона, којом је прописано да се акциза не плаћа на цигарете које је произвођач по одобрењу или на основу налога надлежног органа уништио, а обележене су контролним акцизним маркицама.

У конкретном случају, према нашем мишљењу, потребно је да обвезник акцизе уз Квартални извештај произвођача, односно увозника цигарета о преузетим, утрошеним и враћеним контролним акцизним маркицама за цигарете за период од \_\_\_\_ до \_\_\_\_ 20\_\_ године, који се води на Обрасцу АМ-Ц, ради раздужења утрошених контролних акцизних маркица, достави Министарству финансија документацију да је окончан поступак уништења цигарета (нпр. записник о спроведеном поступку уништавања цигарета, документа о кретању отпада и другу документацију), којом се доказује да су

цигарете које су обележене контролном акцизном маркицом уз одобрење и под надзором царинског органа уништене, којом се врши раздужење акцизних маркица које су искоришћене у производњи цигарета, а које се уништавају под царинским надзором.

При томе, напомињемо да у овом случају када се уништавање цигарета врши под царинским надзором, није од значаја да ли је број (количина) оштећених маркица код којих није видљива ознака серије и серијски број маркице и потпуно уништених маркица по једном Обрасцу ЗАМ/ЦА већи од 0,3% од издатог броја маркица за цигарете, ради остваривања ослобођења од плаћања акцизе.

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

**1. Примена члана 40. Закона о порезу на добит правних лица и одредаба Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Јапаном уколико нерезидентно правно лице (резидент Јапана) – власник удела у резидентном правном лицу (ћерка фирма матичне компаније из Јапана) предметни удео унесе у капитал другог нерезидентног правног лица (немачког привредног друштва)**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-663/2022-04 од 17.7.2023. год.)*

Размотрили смо ваш захтев који се односи на примену члана 40. Закона о порезу на добит правних лица, као и одредаба Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Јапаном, при чему као чињенице (пored осталих) наводите следеће:

1. У питању је резидентно привредно друштво (ћерка фирма матичне компаније из Јапана);

2. Матична компанија из Јапана (резидент Јапана) је 100 одсто власник своје ћерке фирме у Републици Србији;

3. Матична компанија из Јапана планира да у капитал немачког привредног друштва унесе власнички удео који поседује у резидентном друштву (својој ћерки фирми у Републици Србији);

4. У протеклих 365 дана удели матичне компаније из Јапана у резидентном привредном друштву (својој ћерки фирми у Републици Србији) нису 50 одсто своје вредности остварили непосредно или посредно од непокретности<sup>1</sup> која се налази у Републици Србији. Максимално остварена релевантна вредност износила је 31 одсто.

Уз констатацију да српски прописи не наводе експлицитно документацију на основу које се доказује проценат/износ тако остварене вредности, постављате питања:

---

<sup>1</sup> Како је дефинисано у члану 6. Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Јапаном.

1) Да ли је предметни пренос удела у резидентном привредном друштву (ћерки фирми матичне компаније из Јапана) од стране матичне компаније из Јапана трансакција која је опорезива у Републици Србији?

2) У контексту примене одговарајућих одредаба Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Јапаном, на основу којих докумената се доказује да удели у компанији у било ком периоду у току 365 дана који претходе њиховом отуђењу минимум 50 одсто своје вредности јесу/нису остварили непосредно или посредно од непокретности која се налази у Републици Србији?

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

*I Са аспекта примене Закона о порезу на добити правних лица*

Одредбом члана 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да 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 обавеза 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.

Према члану 27. став 2. Закона, капиталним добитком сматра се и приход који оствари нерезидентни обвезник, између осталог, од продаје имовине из става 1. тачка 3) овог члана.

Капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине из ст. 1. и 2. овог члана и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона (члан 27. став 3. Закона).

Ако је разлика из става 3. овог члана негативна, у питању је капитални губитак (члан 27. став 4. Закона).

У складу са чланом 28. став 1. 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 нижа од тржишне.

У смислу члана 29. став 12. Закона, набавна цена удела у капиталу резидентних правних лица јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену, а набавна цена удела стечених путем оснивачког улога или повећањем оснивачког улога јесте тржишна цена на дан уноса улога.

Чланом 40. став 7. Закона прописано је да се 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 и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У смислу наведених законских одредаба, уколико нерезидентно правно лице - власник удела у резидентном правном лицу, предметни удео унесе у капитал другог нерезидентног правног лица (по ком основу, а сразмерно вредности унетог удела, стиче акције или удео у том правном лицу), ради се о преносу удела уз накнаду који представља основ за одређивање капиталног добитка (губитка).

*II Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања*

Између Републике Србије и Јапана закључен је Уговор о отклањању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и спречавању пореске евазије и избегавања („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 8/20, у даљем тексту: Уговор) који се (уопштено говорећи) примењује од 1.1.2022. године.

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

Уговор, у члану 13. (Капитални добитак), прописује:

„1. Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретности наведене у члану 6. (Доходак од непокретности - прим. МФ) овог уговора, а која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати у тој другој држави уговорници.

2. Добитак од отуђења било које имовине, осим непокретности наведене у члану 6. овог уговора, која чини део пословне имовине сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретних ствари које припадају сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне пословне јединице (саме или заједно с целим предузећем) или сталне базе, може се опорезивати у тој другој држави уговорници.

3. Добитак који оствари предузеће државе уговорнице које бродове или ваздухоплове користи у међународном саобраћају, од отуђења тих бродова или ваздухоплова или од било које имовине, осим непокретности наведене у члану 6. овог уговора која служи за коришћење тих бродова или ваздухоплова опорезује се само у тој држави уговорници.

4. Добитак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Јапана) од отуђења акција компаније или упоредивих интереса као што су интереси у партнерству или трусту (као и удели<sup>2</sup> - прим. МФ), може се опорезивати у другој држави уговорници (Републици Србији) ако су, у било којем периоду у току 365 дана који претходе отуђењу, ове акције или упоредиви интереси минимум 50 одсто своје вредности остварили непосредно или посредно од непокретности, како је дефинисана у члану 6. овог уговора, која се налази у тој другој држави уговорници (Републици Србији) осим ако се тим акцијама или упоредивим интересима (или уделима - прим. МФ) тргује на признатој берзи, а резидент и лица повезана са тим резидентом поседују укупно 5 одсто или мање класе тих акција или упоредивих интереса.

5. Добитак од отуђења било које 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.“

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 Јапана, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Имајући у виду наведено, уколико су (сходно члану 13. (Капитални добитак) став 4. Уговора) испуњени услови за опорезивање капиталног добитка у Републици Србији, капитални добитак који (у конкретном случају) оствари нерезидентно правно лице из Јапана тако што ће у капитал немачког привредног друштва (резидента Немачке) унети власнички удео који поседује у резидентном правном лицу (својој ћерки фирми у Републици Србији) може се опорезивати у Републици Србији (у свему по претходно наведеним одредбама Закона).

<sup>2</sup> Сходно одредби број 2. под (1) Протокола, у вези са чланом 13. став 4. Уговора: „Подразумева се да израз „упоредиви интереси“ обухвата интересе у друштвима са ограниченом одговорношћу која су основана у складу са законима Србије“.



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, на основу наведених одредаба Закона, 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 непокретности 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 (укључујући и имовину узету у финансијски лизинг, али не и имовину узету у пословни/оперативни лизинг, са правом коришћења преко годину дана) и то без узимања у обзир дугова и других обавеза односног привредног друштва (као и независно од чињенице да ли су обезбеђени хипотеком над непокретности 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.

Уколико наведени услов од 50 одсто (како наводите) није испуњен (зато јер износи 31 одсто - при чему у захтеву за мишљење није наведено како је, односно на основу којих докумената, тај проценат утврђен), целокупан капитални добитак се, сходно члану 13. (Капитални добитак) став 5. Уговора, опорезује само у Јапану - услов за ово је презентовање валидне потврде о резидентности, у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

---

## ПОДСЕТНИК

### ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈУЛУ И АВГУСТУ 2023. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о Привременом регистру мајки и других лица којима се уплаћује новчана помоћ	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 62 од 27. јула 2023.
Закон о престанку важења Закона о посебним поступцима ради реализације пројеката изградње и реконструкције линијских инфраструктурних објеката од посебног значаја за Републику Србију	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 62 од 27. јула 2023.
Закон о задуживању Републике Србије код Banca Intesa AD Београд за потребе финансирања пројекта изградња саобраћајнице Рума–Шабац–Лозница	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 62 од 27. јула 2023.
Закон о давању гаранције Републике Србије у корист ОТП банке Србија а.д. Нови Сад и Banca Intesa а.д. Београд по основу задужења Електродистрибуције Србије д.о.о. Београд	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 62 од 27. јула 2023.

Закон о задуживању Републике Србије код ОТП банке Србија а.д. Нови Сад за потребе финансирања Пројекта изградње брзе саобраћајнице, деоница Пожаревац–Голубац (Дунавска магистрала)	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 62 од 27. јула 2023.
Закон о потврђивању Секторског споразума између Владе Републике Србије и Европске комисије о механизмима примене финансијске помоћи Уније Републици Србији у оквиру инструмента за претприступну помоћ у области подршке програма руралног развоја (ИПАРД III)	<i>Сл. гласник РС – Међународни ујговори</i> , бр. 4 од 01. августа 2023.
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Први зајам за развојну политику зеленог раста у Републици Србији) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни ујговори</i> , бр. 4 од 01. августа 2023.
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Пројекат унапређења управљања јавним финансијама за зелену транзицију) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни ујговори</i> , бр. 4 од 01. августа 2023.

Закон о потврђивању Уговора о зајму (Пројекат наука) између Републике Србије и Европске банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 4 од 01. августа 2023.
Закон о потврђивању Уговора о кредиту у износу од 300.000.000 евра између Републике Србије, коју заступа Влада Републике Србије, поступајући преко Министарства финансија, Merrill Lynch International, као Аранжера и Финансијских институција наведених у Прилогу 1, као Првобитних зајмодаваца и Global Loan Agency Services Limited, као Агента	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 4 од 01. августа 2023.
Закон о изменама Закона о потврђивању Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 4 од 01. августа 2023.
Закон о потврђивању Оквирног споразума о зајму LD 2114 (2022) између Банке за развој Савета Европе и Републике Србије – Пројектни зајам – Затворски објекти у Крушевцу и Сремској Митровици	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 4 од 01. августа 2023.

---

Закон о потврђивању Споразума о зајму (Пројекат развоја тржишта капитала) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни ујговори</i> , бр. 4 од 01. августа 2023.
Закон о потврђивању Оквирног споразума о зајму LD 1981 ADD 1 (2022) између Банке за развој Савета Европе и Републике Србије – Зајам за финансирање јавног здравственог сектора (PFF)	<i>Сл. гласник РС – Међународни ујговори</i> , бр. 4 од 01. августа 2023.

---

<p>Закон о потврђивању Уговора о изменама и допунама који се односи на МИГА Уговор о кредиту у износу до 400.000.000 евра, од 10. децембра 2021. године између Републике Србије коју заступа Влада Републике Србије, поступајући преко Министарства финансија као Зајмопримца и J.P. MORGAN AG као Агента и JPMORGAN CHASE BANK, N.A., LONDON BRANCH као Првобитним мандатним водећим аранжером и Credit Agricole Corporate and Investment Bank, Raiffeisen Bank International AG и Santander Bank N.A. као Мандатним водећим аранжерима и CaixaBank, S.A. и UBS Switzerland AG као Водећим аранжерима и Banco Santander, S.A., CaixaBank, S.A., Credit Agricole Corporate and Investment Bank, JPMorgan Chase Bank, N.A., London Branch, Raiffeisen Bank International AG и UBS Switzerland AG као Првобитним зајмодавцима, који се односи на необезбеђени зајам у циљу финансирања одређених грађевинских услуга од стране Bechtel Enka UK Limited, који послује у Србији преко Bechtel Enka UK Limited Огранак Београд за потребе привредног друштва „Коридори Србије” д.о.о. Београд у вези са изградњом инфраструктурног коридора аутопута Е-761 деонице Појате – Прељина (Моравски коридор)</p>	<p><i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 4 од 01. августа 2023.</i></p>
---	--

ОДЛУКЕ	
Одлука о измени Одлуке о одређивању пољопривредних и прехранбених производа за које се плаћа посебна дажбина при увозу и утврђивању износа посебне дажбине	<i>Сл. гласник РС, бр. 60 од 21. јула 2023.</i>
Одлука о измени Одлуке о одређивању пољопривредних и прехранбених производа за које се плаћа посебна дажбина при увозу и утврђивању износа посебне дажбине	<i>Сл. гласник РС, бр. 71 од 25. августа 2023.</i>
Одлука о условима за смањење царинских дажбина на увоз одређене робе	<i>Сл. гласник РС, бр. 71 од 25. августа 2023.</i>

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о допуни Правилника о порезу на додату вредност	<i>Сл. гласник РС, бр. 60 од 21. јула 2023.</i>
Правилник о Привременом регистру мајки и других лица којима се уплаћује новчана помоћ	<i>Сл. гласник РС, бр. 68 од 11. августа 2023.</i>

Правилник о изменама и допунама Правилника о програму, начину полагања посебног стручног испита за царинског службеника и евиденцији о положеним испитима	Сл. гласник РС, бр. 68 од 11. августа 2023.
ОСТАЛО	
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/2 од 21. децембра 2022. године, стављању ван снаге Уредбе о спровођењу (ЕУ) број 761/2014 о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 62 од 27. јула 2023.
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/248 од 1. фебруара 2023. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 62 од 27. јула 2023.
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/745 од 3. априла 2023. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 62 од 27. јула 2023.
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/808 од 5. априла 2023. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 62 од 27. јула 2023.



---

УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/1057 од 26. маја 2023. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 62 од 27. јула 2023.
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/1131 од 5. јуна 2023. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 62 од 27. јула 2023.

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