



БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 7-8
јул-август 2017.
година LVII
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
др Душан Вујовић, министар финансија
Уређивачки одбор
Горана Грозданић, др Наташа Ковачевић,
Весна Хрељац Ивановић, мр Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Горана Грозданић
посебни саветник министра финансија

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

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

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

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

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

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

1. Порески третман куповине непокретности од стране физичког лица за симболичан износ купопродајне цене од пола евра и продаје предметне непокретности 15
 2. Право на одбитак ПДВ за набављена добра и услуге обвезника ПДВ који врши промет у оквиру активности названих маркетиншким услугама и признавање расхода у пореском билансу по основу тих набавки 18
 3. Да ли се опорезује ПДВ разлика у тежини свеже и суве шљиве, настале у току поступка прераде свеже у суву шљиву, као и да ли постоји обавеза плаћања пореза на доходак грађана у том случају? 20
 4. Да ли се на пренос имовине по основу статусне промене издвајања (издвајање уз оснивање, односно издвајање уз припајање) плаћа порез на додату вредност, односно порез на пренос апсолутних права? 23
 5. Порески третман промета стана који се налази у оквиру грађевинског објекта чију је изградњу започело физичко лице које није обвезник ПДВ и које је у току изградње објекта пренело право својине на том објекту обвезнику ПДВ који је завршио изградњу објекта и који продаје предметни стан другом физичком лицу, као и право на пореско ослобођење односно рефундацију ПДВ по основу куповине тог стана као првог стана 26
-

6. Плаћање пореза у случају када физичко лице (које није обвезник ПДВ) привредном друштву – обвезнику ПДВ уговором пренесе право својине на власничким уделима на одређеним непокретностима, уз накнаду коју чине два стана, након чега (пре завршетка изградње објекта) уговорне стране закључе документ назван анексом уговора којим уговоре да ће уместо једног од предметних станова привредно друштво испоручити физичком лицу други стан 33

7. Опорезивање преноса права располагања односно преноса права својине на грађевинским објектима у складу са Законом о порезу на додату вредност и Законом о порезима на имовину 38

8. Који део ветротурбине је предмет опорезивања порезом на имовину и на који начин се утврђује основица пореза на имовину, као и да ли се све компоненте ветротурбине (укључујући темељ) сматрају покретном имовином за потребе обрачуна пореске амортизације? 46

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман накнаде за промет услуге факторинга ... 55

2. Утврђивање износа ПДВ у случају наплате накнаде за услугу давања у закуп пословног простора у девизама 56

3. Примена стопе ПДВ код опорезивања промета огревног дрвета 58

4. Примена пореске стопе ПДВ на промет папирних омота за паковање CD-а и DVD-а 59

-
5. Порески третман испоруке са уградњом вештачке траве на фудбалским теренима у власништву јединица локалне самоуправе, коју врши обвезник ПДВ, при чему се предметна испорука финансира средствима Фудбалског савеза Србије добијеним из буџета Републике Србије 61
6. Обавеза обрачунавања ПДВ у случају када у току изградње грађевинског објекта који се гради на основу уговора названог уговором о заједничкој изградњи, по систему „кључ у руке“, закљученим између обвезника ПДВ – привредног друштва, с једне стране, и физичких лица – инвеститора, с друге стране, обвезник ПДВ – привредно друштво уступи права и обавезе из тог уговора другом привредном друштву 65
7. Одређивање пореског дужника за испоруку са постављањем рачунарске опреме и софтвера – системског и апликативног, у оквиру радова на изградњи постројења 66
8. Да ли се фабричко пријемно испитивање добра, које се врши на основу посебног захтева купца и за које се наплаћује посебна накнада, сматра споредним пружањем услуга уз испоруку добра или посебном услугом у складу са Законом о ПДВ? 69
9. Одређивање пореског дужника за промет услуга који се односи на монтажу добара у оквиру радова на систему за даљинско управљање средњенапонском мрежом, промет услуга надзора над монтажом, односно инсталацијом добара, услуга функционалног испитивања добара и услуга њиховог пуштања у рад, као и промет услуга пројектовања и услуга софтверског конфигурисања добара, који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ 71
-

-
10. Право на одбитак претходног пореза по основу издатака за исхрану физичких лица ангажованих на основу уговора о делу или другог уговора чији је предмет рад ван радног односа ... 74
11. Одређивање места промета услуга перонизације, коришћења паркинга и прања и чишћења аутобуса које обвезник ПДВ пружа привредном субјекту са седиштем у иностранству 76
12. Порески третман промета услуга посредовања код отварања текућих рачуна код пословне банке који врши обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније 79
13. Порески третман увоза добара и промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације програма Европске уније „Европа за грађане и грађанке” 80
14. Да ли Развојна агенција Војводине има обавезу да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ? 82
15. Одређивање места промета услуга радова на покретним стварима – отклањања квара на возилу у гарантном року, пореском обвезнику који врши обвезник ПДВ 86
16. Примена пореске стопе ПДВ у случају када обвезник ПДВ у току изградње грађевинског објекта изврши први пренос права располагања на стану који се налази у том објекту, после чега, а пре завршетка изградње објекта, на основу посебног уговора, изврши и промет додатних грађевинских радова купцу стана, за који је уговорена посебна накнада 88
17. Место промета и порески третман услуга претовара одређене робе са вагона на камион, са камиона на камион и др. које обвезник ПДВ пружа страним привредним друштвима 91
-

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман прихода који остварује нерезидентни обвезник (матична компанија) од резидентног правног лица (чланице групације) по основу уступања права дистрибуције на одређена тржишта и директне продаје готових производа из асортимана резидентног правног лица уступљеним купцима..... 95
 2. Утврђивање капиталног добитка оствареног преносом права (власништва) индустријске својине (конкретно жига, на основу уговора о преносу жига) на друго лице уз накнаду 97
 3. Признавање расхода у пореском билансу банке по основу отписа вредности појединачног потраживања које банка има према дужнику над којим је стечајни поступак закључен (сходно одредбама закона који уређује стечај) 98
 4. Признавање расхода по основу извршених дугорочних резервисања по основу будућих трошкова демонтаже и уклањања средства 100
 5. Признавање расхода по основу обезвређења залиха полупроизвода и готових производа 103
 6. Признавање расхода по основу продаје залиха робе по вредности нижој од њене набавне вредности (из разлога нпр. губљења квалитативних својстава, пада цена и др.) 105
 7. Признавања расхода у пореском билансу по основу исправке вредности потраживања за које је протекао рок наплате од најмање 60 дана 105
 8. Документовање расхода по основу издатака за дате донације како би се предметни издаци признали као расход у пореском билансу 108
-

9. Који се издаци признају као расход у смислу одредаба члана 15. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица односно који се докази подносе како би предметни расход био признат у пореском билансу обвезника? 109

10. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од услуга пружених резидентном правном лицу у случају када нерезидентно правно лице врши поправку опреме (у власништву резидентног правног лица) ван територије Републике, при чему исто нерезидентно правно лице организује превоз предметне опреме, а по наведеном основу издаје обједињену фактуру са јединственом накнадом у којој су садржане и накнада за поправку и накнада превоза предметне опреме 110

11. Порески третман новчаних средстава добијених по основу суфинансирања пројекта у области јавног информисања 112

12. Право на умањење обрачунатог пореза на добит правних лица за износ пореза по одбитку плаћеног у другој држави .. 114

13. Начин усклађивања прихода у пореском билансу обвезника по основу наплаћеног потраживања које је у неком од претходних пореских периода било исправљено на терет расхода који, као такав, није био признат у пореском билансу 116

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ 119

1. Да ли основицу пореза на имовину за објекте аутобуске станице и друге објекте који су у функцији одржавања, техничког прегледа, ремонта и сервисирања аутобуса за јавни превоз путника, чини књиговодствена вредност, сагласно члану 7. став 8. Закона о порезима на имовину? 119

-
2. Да ли се утврђени порез на имовину за стан у којем обвезник нема пријављено пребивалиште умањује за порески кредит? 121
 3. Да ли је предмет опорезивања порезом на имовину стан у Бору, на којем је ималац права својине Српска православна црква и ако јесте – ко је обвезник пореза (та црква или свештено лице које предметни стан привремено користи за становање)? 122
 4. Утврђивање пореза на имовину за грађевинско земљиште и кућу за становање изграђену на том земљишту 125
 5. Да ли војне установе, које послују у оквиру Дирекције за услуге стандарда Управе за логистику Сектора за материјалне ресурсе Министарства одбране, а које су према прописима којима се уређује буџетски систем сврстане у друге кориснике јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, имају обавезу да подносе пореску пријаву за порез на имовину за непокретности у јавној својини које користе? 127
 6. Шта чини основицу пореза на пренос апсолутних права код размене идеалног дела пољопривредног земљишта за идеални део другог пољопривредног земљишта, оба на територији Републике Србије, која се врши између физичких лица, без доплате у новцу? 132
 7. Да ли фер вредност непокретности у пословним књигама обвезника чини основицу пореза на имовину за објекат старости 80 година, за који је обвезник „микро“ правно лице (које за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима примењује Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица)? 134
-

-
8. Порески третман промета гаражног места у случају раскида купопродајног уговора и враћања гаражног места продавцу 137
 9. Подношење пореске пријаве пореза на имовину за телекомуникациону мрежу која се налази на територијама више јединица локалне самоуправе 142
 10. Шта чини основицу пореза на пренос апсолутних права код размене непокретности – права својине на стану за право својине на уметничкој слици стеченој наслеђем 145
 11. На који начин се утврђује пореска основица за непокретности на којима се врши размена права својине, без доплате у новцу 148

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман накнаде породиљама 151
 2. Утврђивање пореза на капитални добитак у случају продаје непокретности коју је обвезник купио у фази изградње и у циљу даље изградње и завршетка радова ради употребе непокретности за становање, сносио трошкове који се односе на грађевинско-занатске радове које је било потребно извршити 153
 3. Порески третман премија добровољног здравственог осигурања које послодавац плаћа у корист запослених и чланова његове уже породице 155
 4. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног продајом непокретности у случају промене висине пореске стопе 159
-

-
5. Порески третман омогућавања рекреације запосленима ... 160
6. Порески третман прихода физичког лица оствареног продајом здравствене установе 163

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Обавеза плаћања камате због доцње у плаћању пореза на регистровано оружје 167
2. Колико износи процентуално умањење прописаног износа пореза на употребу пловила за пловила која су навршила осам година старости? 169

Да ли се применом члана 15а Закона пореско ослобођење може остварити за пловила пореских обвезника који се баве риболовом? 169

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Поступање надлежних другостепених органа јединица локалне самоуправе у поступцима за решавање по жалбама на решења након 1. јула 2017. године 173
2. Поступање Пореске управе у другостепеном пореском поступку по правним лековима уложеним против пореских управних аката које доносе јединице локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе које те јединице утврђују, контролишу и наплаћују 175
3. Да ли се у поступку одлагања плаћања пореза може као средство обезбеђења прихватити јемство другог правног лица које се налази у поступку реорганизације? 178
-

4. Временско важење норме којом се прописује увећање целокупног пореског дуга који је предмет принудне наплате за 5% на дан почетка поступка принудне наплате..... 180

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли постоји могућност смањења износа републичке административне таксе која се плаћа за издавање уверења о држављанству Републике Србије у поступку издавања нове личне карте због лоше материјалне ситуације таксеног обвезника? 183

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман прихода које оствари нерезидентно правно лице – резидент Републике Италије, по основу камате од резидентног правног лица 185

2. Прибављање потврде о резидентности командитног друштва (адвокатске канцеларије) из Велике Британије која је фискално транспарентни ентитет, односно порески третман накнаде по основу адвокатских услуга које је предметна адвокатска канцеларија пружила резидентном правном лицу 189

3. Порески третман зарада из радног односа које, радом на територији Бугарске, оствари српски држављанин упућен на рад у Бугарску – резидент Бугарске 195

4. Опорезивање капиталног добитка који нерезидентно физичко лице – резидент Савезне Републике Немачке оствари продајом 100 одсто удела у друштву са ограниченом одговорношћу регистровано у Републици Србији, страном или домаћем, правном или физичком лицу 198

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Начин књижења уплаћеног износа у пословним књигама привредног друштва по пресуди Привредног суда и решења Привредног апелационог суда..... 201
 2. Питања везана за Правилник о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем: 202
 - 1) Који би био најкаснији рок за достављање извештаја о извршеном попису од стране комисије за попис надлежном органу правног лица и рок за његово усвајање у случају када је попис 30. септембра? 202
 - 2) Да ли је у том случају потребно свођење на дан 31. децембра? 202
 - 3) Шта се подразумева под термином „уписивање у пописне листе натуралних промена насталих у периоду вршења пописа пре и после 31. децембра године за коју се врши попис“, члан 9. став 1. тачка 2) Правилника? 202
 - 4) Шта се подразумева под термином „свођење на стање на дан 31. децембра“, члан 9. став 1. тачка 2) Правилника? 203
 - 5) Да ли је у случају погона који је попис обавио раније (20. септембар) потребно приказати преглед промена од дана физичког завршетка пописа до 30. септембра уколико је реч о друштву које води сталну количинску и вредносну евиденцију о улазу и излазу имовине?..... 203
 3. Рачуноводствено евидентирање набавне вредности имовине стечајног дужника купљеног као правно лице на аукцији..... 207
-

4. Начин евидентирања процене вредности непокретности у случају када је процењена фер вредност виша у односу на књиговодствену вредност непокретности212

5. Да ли давалац финансијског лизинга који се налази у поступку ликвидације може поверити уговором у писаној форми вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја привредном друштву или предузетнику који имају регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга?..214

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у јулу-августу 2017. године.....217

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Порески третман куповине непокретности од стране физичког лица за симболичан износ купопродајне цене од пола евра и продаје предметне непокретности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-94/2017-04 од 18.7.2017. год.)

Како наводите, дана 21. јула 2015. године закључили сте уговор о купопродаји непокретности сагласно коме сте као купопродајну цену платили симболичан износ од пола евра, и сагласно том уговору стекли право својине на $\frac{1}{4}$ идеалног дела куће и грађевинског земљишта. Указујете да је по том основу надлежна филијала Пореске управе утврдила порез на наслеђе и поклон тумачећи предметни уговор као уговор о поклону. Даље, наводите да сте предметну непокретност продали и да је с тим у вези надлежна филијала Пореске управе утврдила капитални добитак, а као набавну цену узела је цену из уговора о купопродаји, у висини од пола евра.

Према одредби члана 72. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ), капитални добитак, односно губитак у смислу тог закона представља разлику између продајне цене права и њихове набавне цене, остварену преносом стварних права на непокретностима.

Под преносом се сматра продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (члан 72. став 2. 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. тог члана (став 3. члан 72. ЗПДГ).

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу ЗПДГ, 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 без пореза на пренос апсолутних права (члан 73. ст. 1. и 2. ЗПДГ).

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу ЗПДГ, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. ЗПДГ). Код преноса непокретности коју је обвезник сам изградио, набавну цену чини износ трошкова изградње, а ако обвезник не докаже износ трошкова изградње, основица пореза на имовину у години настанка обавезе по основу пореза на имовину (члан 74. став 2. ЗПДГ).

Набавна цена увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. став 8. ЗПДГ).

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

Обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тачка 1) ЗПИ (члан 25. став 1. ЗПИ).

Основица пореза на пренос апсолутних права, сагласно члану 27. став 1. ЗПИ, је уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, уколико није нижа од тржишне вредности.

Уколико надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, има право да у року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве поднете у складу са одредбом члана 36. став 1. тог закона, односно од дана сазнања надлежног пореског органа за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности (став 2. члан 27. ЗПИ).

На пренос права својине на непокретности, који се по основу уговора о купопродаји врши уз накнаду која је нижа од тржишне (конкретно, у износу од пола евра), основица пореза на пренос апсолутних права јесте тржишна вредност непокретности на којој се преноси право својине. Обвезник пореза на пренос апсолутног права је лице које је преносилац права (продавац који је непокретност продао за цену од пола евра).

Са становишта пореза на доходак грађана, када обвезник – физичко лице прода непокретност коју је стекао теретним правним послом – конкретно закључио је купопродајни уговор и сагласно уговору као цену платио износ у висини од пола евра, за сврху утврђивања капиталног добитака као набавна вредност непокретности сматра се цена по којој је обвезник стекао стварно право на непокретности коригована годишњим индексом потрошачких цена у складу са ЗПДГ. Приход који по основу продаје предметне непокретности, као разлику између продајне и набавне цене непокретности, оствари физичко лице, предмет је опорезивања порезом на капитални добитак сагласно одредбама чл. 72. до 77. ЗПДГ.

Напомињемо, сагласно начелу фактицитета пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини и у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за опредељење пореске обавезе, сходно члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“,

бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16).

2. Право на одбитак ПДВ за набављена добра и услуге обвезника ПДВ који врши промет у оквиру активности названих маркетиншким услугама и признавање расхода у пореском билансу по основу тих набавки

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00211/2017-04 од 18.7.2017. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Сагласно члану 27. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон о ПДВ), 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 о ПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Право на одбитак претходног пореза, према члану 28. став 2. Закона о ПДВ, обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који врши опорезиви промет, у конкретном случају промет у оквиру активности названих маркетиншким услугама, 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 потрошње ПДВ).

Независно од наведеног, а узимајући у обзир да сте маркетиншким услугама назвали различите активности које вршите наручиоцу, мишљења смо да рачун који издајете за свој промет треба да садржи ближи опис тих активности, с обзиром да обвезник ПДВ – наручилац нема право да по основу свих активности које му вршите оствари одбитак претходног пореза (издаци за репрезентацију).

2. Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица

Према одредбама члана 7. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту ЗПДПЈ), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Сходно наведеном, када обвезник врши набавку добара и услуга (нпр. маркетинг материјала, услуга истраживања тржишта), при чему набављена добра и услуге користи за пружање маркетинг услуга наручиоцу, сматрамо да се расход по основу предметних издатака (за набављена добра и услуге које обвезник користи за пружање маркетинг услуга наручиоцу) признаје у пореском билансу у смислу члана 7. ЗПДПЈ.

3. Да ли се опорезује ПДВ разлика у тежини свеже и суве шљиве, настале у току поступка прераде свеже у суву шљиву, као и да ли постоји обавеза плаћања пореза на доходак грађана у том случају?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-439/2017-04 од 18.7.2017. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: ЗПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара

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

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

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

Одредбом члана 2. Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, у даљем тексту: Уредба) прописано је да се расходом сматрају губици који настају при манипулацији добрима, као последица природних утицаја, технолошког процеса или као последица предузимања неопходних радњи у поступку производње и промета добара.

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

Сагласно наведеном, разлика у тежини свеже и суве шљиве, настала у току поступка прераде свеже у суву шљиву, није предмет опорезивања ПДВ у складу са ЗПДВ. Наиме, разлика у тежини која настаје као уобичајени резултат прераде свеже у суву шљиву не сматра се расходом из члана 4. став 4. тачка 3) ЗПДВ. У вези са наведеним, обвезник ПДВ – прерађивач дужан је да, ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ, између осталог, води и евиденцију о набављеним и прерађеним шљивама. Поред тога, препоручујемо да обвезник ПДВ у својој пословној документацији обезбеди и документ који би могао представљати доказ да одређена

разлика у тежини настаје као уобичајени резултат прераде свеже у суву шљиву.

2. Са аспекта Закона о порезу на доходак грађана

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

Опорезиви приход представља разлику између бруто прихода који је по неком од основа предвиђених у члану 3. овог закона остварио порески обвезник и трошкова које је имао при њиховом остваривању и очувању, ако је то прописано овим законом (члан 2. став 2. ЗПДГ).

Сагласно одредбама члана 3. став 1. ЗПДГ, порезу на доходак грађана подлежу следеће врсте прихода:

- 1) зараде;
- 2) приходи од самосталне делатности;
- 3) приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине;
- 4) приходи од капитала;
- 5) приходи од непокретности;
- 6) капитални добици;
- 7) остали приходи.

Приходи из става 1. овог члана опорезују се било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин (члан 3. став 2. ЗПДГ).

У складу са наведеним, разлика у тежини свеже и суве шљиве, настала у току поступка прераде свеже у суву шљиву, не представља опорезиви догађај са становишта ЗПДГ.

4. Да ли се на пренос имовине по основу статусне промене издвајања (издвајање уз оснивање, односно издвајање уз припајање) плаћа порез на додату вредност, односно порез на пренос апсолутних права?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00216/2017-04 од 12.7.2017. год.)

1. Са становишта Закона о порезу на додату вредност

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

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

Према одредби члана 4. став 8. ЗПДВ, код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, испорука сваког добра у имовини која се преноси сматра се посебним прометом.

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

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

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

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

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

Одредбом члана 3. став 1. тачка 1) Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Сл. гласник РС“ бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник) прописано је да пренос дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос дела имовине као пословне целине којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца тог дела имовине код:

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

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

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине у поступку статусне промене привредног друштва издвајања уз оснивање или издвајања уз припајање, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, ПДВ се не обрачунава и не плаћа ако су испуњени следећи услови: да је стицалац имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. У овом случају сматра се да промет добара и услуга није извршен. Напомињемо, пренос дела имовине код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос дела имовине – пословне целине којом се стицаоцу омогућава

самостално обављање делатности а чијим је преносом у моменту преноса онемогућено преносиоцу да обавља ту делатност.

Међутим, ако обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине у поступку статусне промене привредног друштва издвајања уз оснивање или издвајања уз припајање, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, а нису испуњени сви наведени услови или се конкретни део имовине не сматра пословном целином којом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а чијим је преносом у моменту преноса онемогућено преносиоцу да обавља ту делатност, испорука сваког добра у оквиру дела имовине која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом дела имовине, сматра се посебним прометом у складу са ЗПДВ, што значи да се за промет сваког добра, односно услуге посебно утврђује порески третман.

2. Са становишта Закона о порезима на имовину

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

- права својине на непокретности,
- права интелектуалне својине,
- права својине на моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног, као и
- 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) 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.

Сагласно одредби члана 489. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 и 5/15, у даљем тексту: Закон 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: издвајање уз оснивање) или

2) једно или више постојећих друштава (у даљем тексту: издвајање уз припајање) или

3) једно или више новооснованих друштава и једно или више постојећих друштава (у даљем тексту: мешовито издвајање).

Према томе, пренос апсолутног права из члана 23. Закона са правног лица – правног претходника на правног следбеника у статусној промени издвајање уз оснивање, односно издвајање уз припајање, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. Стога се за тај пренос не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права.

5. Порески третман промета стана који се налази у оквиру грађевинског објекта чију је изградњу започело физичко лице које није обвезник ПДВ и које је у току изградње објекта пренело право својине на том објекту обвезнику ПДВ који је завршио изградњу објекта и који продаје предметни стан

другом физичком лицу, као и право на пореско ослобођење односно рефундацију ПДВ по основу куповине тог стана као првог стана

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-000135/2017-04 од 10.7.2017. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

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

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

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

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

Одредбом члана 17. став 1. ЗПДВ прописано је да пореска 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 коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 14) ЗПДВ, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се пренос права располагања на стамбеним објектима, економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и власничким уделитема на тим добрима.

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

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

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

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

комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

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

Према ставу 3. истог члана Правилника, у случају промета новоизграђеног грађевинског објекта, односно економски дељиве целине у оквиру тог објекта, када се само промет дела тог објекта опорезује ПДВ као први пренос права располагања, обвезник ПДВ утврђује проценат вредности објекта који се опорезује ПДВ (у даљем тексту: проценат вредности објекта).

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

Основица за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на делу објекта из става 3. овог члана утврђује се

применом процента вредности објекта на укупан износ накнаде за промет тог објекта, уз одбитак ПДВ (члан 3. став 5. Правилника).

Сагласно наведеном, промет стана који се налази у оквиру грађевинског објекта чију је изградњу започело физичко лице које није обвезник ПДВ (први инвеститор) и које је у току изградње објекта пренело право својине на том објекту обвезнику ПДВ (другом инвеститору) који је завршио изградњу објекта и који продаје предметни стан другом физичком лицу, опорезује се делом порезом на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а делом ПДВ у складу са ЗПДВ. У циљу опредељивања дела стана који се опорезује порезом на пренос апсолутних права и дела стана који се опорезује ПДВ, прво се утврђује степен завршености објекта у моменту промета незавршеног објекта од стране физичког лица – првог инвеститора обвезнику ПДВ – другом инвеститору. Део стана изражен у проценту завршености објекта у моменту промета незавршеног објекта од стране физичког лица – првог инвеститора обвезнику ПДВ – другом инвеститору опорезује се порезом на пренос апсолутних права, док се део стана, изражен у проценту који је једнак разлици од 100% и процента завршености објекта у моменту промета незавршеног објекта од стране физичког лица – првог инвеститора обвезнику ПДВ – другом инвеститору, а који се фактички односи на стварање нове вредности објекта од стране обвезника ПДВ – другог инвеститора, опорезује ПДВ по пореској стопи ПДВ од 10%. С тим у вези, када обвезник ПДВ – други инвеститор изврши пренос права располагања на стану уз накнаду (чији се део опорезује порезом на пренос апсолутних права, а део ПДВ) лицу из члана 56а став 1. ЗПДВ, тј. купцу првог стана, у том случају, а уз испуњење услова предвиђених ЗПДВ и по процедури прописаној Правилником о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13 и 66/14), купац првог стана може да оствари право на рефундацију ПДВ у сразмери са делом стана који се опорезује ПДВ.

Примера ради, ако обвезник ПДВ – други инвеститор продаје стан од 50m² од којих се 60% опорезује порезом на пренос апсолутних права, а 40% ПДВ, у том случају купац првог стана, уз испуњење свих прописаних услова, може остварити рефундацију ПДВ за 16m² (40m² x 40%).

2. Са аспекта Закона о порезима на имовину

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

Одредбом члана 24а став 1. тачка 1) Закона прописано је да се од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима 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.

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

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

2) купац првог стана од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога купац стиче први стан, није

имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 1. тог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана (члан 31а став 3. Закона).

Ако је површина стана који купац првог стана купује већа од површине одговарајућег стана из става 1. тог члана, порез се плаћа на пренос права својине на разлику површине купљеног и површине одговарајућег стана (члан 31а став 4. Закона).

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

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

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

Сагласно одредби члана 27. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 61/07), право на пореско ослобођење у складу са чланом 16. тог закона (којом је уређено пореско ослобођење код куповине првог стана) може се остварити само на основу уговора о купопродаји првог стана

овереног после ступања на снагу тог закона. Тај закон је ступио на снагу 8. јула 2007. године.

Према томе, на пренос уз накнаду права својине на стану на који се не плаћа порез на додату вредност, плаћа се порез на пренос апсолутних права, осим у случајевима за које је Законом прописано право на пореско ослобођење.

С тим у вези, пренос уз накнаду права својине на објекту – згради у изградњи (коју чини више станова као засебних економских целина) који изврши физичко лице које није обвезник ПДВ лицу које је обвезник ПДВ, по основу уговора о купопродаји, предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

Када је обвезник ПДВ од инвеститора физичког лица теретним правним послом стекао право располагања на објекту – згради у изградњи, коју чини више станова као засебних економских целина (на згради чија је изградња започета али није завршена сходно инвестиционо-техничкој документацији), након чега је наставио изградњу предметног објекта и један од „завршених” станова уговором о купопродаји, закљученим након 8. јула 2007. године, продао физичком лицу коме је то први стан у Републици Србији, на пренос тог стана у делу који подлеже плаћању пореза на пренос апсолутних права може се остварити право на пореско ослобођење у сразмери са делом стана који се опорезује тим порезом (за површину која може износити највише до 40m² за купца првог стана и до 15m² за сваког купчевог члана породичног домаћинства за којег купује први стан) – ако су испуњени сви прописани услови из чл. 31а и 31б Закона. Примера ради, ако купац првог стана купује стан површине 50m² од којих се 60% опорезује порезом на пренос апсолутних права, а 40% ПДВ, у том случају купац првог стана који први стан купује за себе, уз испуњење свих прописаних услова, може остварити пореско ослобођење за 24m² (40m² x 60%).

6. Плаћање пореза у случају када физичко лице (које није обвезник ПДВ) привредном друштву – обвезнику ПДВ

уговором пренесе право својине на власничким уделима на одређеним непокретностима, уз накнаду коју чине два стана, након чега (пре завршетка изградње објекта) уговорне стране закључе документ назван анексом уговора којим уговоре да ће уместо једног од предметних станова привредно друштво испоручити физичком лицу други стан

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00518/2016-04 од 10.7.2017. год.)

1. Са становишта Закона о порезу на додату вредност

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) ЗПДВ прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за 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 власничких удела на објектима у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

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

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

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

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

На први пренос права располагања на становима, као будућим стварима, који врши обвезник ПДВ – инвеститор, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ. С тим у вези, када физичко лице (које није обвезник ПДВ) и обвезник ПДВ закључе уговор у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе у складу са законом којим се уређује промет непокретности (у даљем тексту: уговор), којим је предвиђено да физичко лице преноси право својине на власничким уделима на одређеним непокретностима обвезнику ПДВ, а да обвезник ПДВ (који има својство инвеститора) врши први пренос права располагања на два стана (нпр. на стану А и стану Б) у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта физичком лицу на име накнаде за пренос права располагања на власничким уделима који је физичко лице извршило обвезнику ПДВ, после чега исте уговорне стране, у току изградње објекта, потпишу документ назван анексом уговора, а уз претпоставку да је закључен у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе, којим је уговорена измена предмета уговора у смислу да обвезник ПДВ –

инвеститор, уместо првог преноса права располагања на једном од два стана који су наведени у уговору (нпр. на стану Б), врши први пренос права располагања на другом стану (нпр. на стану Ц), са аспекта ЗПДВ, а имајући у виду да, у конкретном случају, уговор није у претежном делу извршен, предметни уговор сматра се раскинутим у делу који се односи на први пренос права располагања на стану Б, а уместо којег се, на основу документа названог анексом уговора, врши први пренос права располагања на стану Ц. Документ назван анексом уговора, који је закључен у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе, сматра се уговором који има за предмет први пренос права располагања на стану Ц. Према томе, а у конкретном случају, обвезник ПДВ – инвеститор дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са ЗПДВ на први пренос права располагања на стану А и стану Ц, а ако је обрачунао ПДВ по основу првог преноса права располагања на стану Б, има право да измени основицу и ПДВ у складу са ЗПДВ.

2. Са становишта Закона о порезима на имовину

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

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

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

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

Према томе, кад физичко лице (које није ПДВ обвезник) правним послом – уговором, уз накнаду (коју чине или два стана одређена уговором која у моменту закључења уговора представљају будућу ствар, односно уговором одређен износ новца који ће се физичком лицу исплатити ако пренос права својине на предметним становима не буде извршен у уговореном року) пренесе право својине на идеалном делу земљишта и идеалном делу објекта привредном друштву – обвезнику ПДВ, тај пренос јесте предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, с обзиром на то да се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност. Порески обвезник је физичко лице – преносилац права, а пореска обавеза настаје даном закључења уговора.

Пренос права својине на становима који привредно друштво – обвезник ПДВ врши физичком лицу, на који се плаћа порез на додату вредност, није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

7. Опорезивање преноса права располагања односно преноса права својине на грађевинским објектима у складу са Законом о порезу на додату вредност и Законом о порезима на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-130/2017-04 од 4.7.2017. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту:

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

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

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

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

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

Одредбама члана 10. став 2. тачка 5) подтач. (1) и (3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга, обвезник ПДВ, за промет извршен од стране другог обвезника ПДВ, и то код промета хипотековане непокретности код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека и промета добара и услуга над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом.

Одредбом члана 17. став 1. ЗПДВ прописано је да пореска 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 коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

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

У складу са наведеним, на први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ. Правилником уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката. Наиме,

новоизграђеним грађевинским објектима сматрају се 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, као и објекти чија је изградња, односно доградња започета од 1. јануара 2005. године. Економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.). За први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, који врши обвезник ПДВ, а за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са ЗПДВ, порески дужник је обвезник ПДВ – испоручилац предметних добара. Изузетно од наведеног, ако је реч о промету предметних добара код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека, односно о промету добара над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом, који је извршен другом обвезнику ПДВ, порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ – прималац добара.

Поред првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, ПДВ се опорезује и пренос права располагања на грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши пренос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;
- да обвезник ПДВ – купац објекта има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза

тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

С тим у вези, када обвезник ПДВ – продавац грађевинских објеката и обвезник ПДВ – купац предметних добара који ће предметна добра користити искључиво за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или промет за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији), у уговору, на основу којег се врши пренос права располагања на тим добрима, предвиде да се тај промет опорезује ПДВ, порески дужник за предметни промет је обвезник ПДВ – купац добара у складу са чланом 10. став 2. тачка 2) ЗПДВ.

Према томе, ако је у конкретном случају реч о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, односно економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, или ако је реч о промету грађевинског објекта, односно економски дељивим целинама у оквиру тих објеката за који се ПДВ обрачунава из разлога што је, уз испуњење прописаних услова, уговором на основу којег се врши пренос права располагања на грађевинском објекту, односно економски дељивим целинама у оквиру тих објеката предвиђено да се на тај промет обрачунава ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ.

Пореска обавеза за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката настаје даном када се најраније изврши промет тих добара, или наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде плаћен у новцу пре извршеног промета.

2. Са аспекта Закона о порезима на имовину

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

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

Према одредби члана 29. став 1. ЗПИ, пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског земљишта у закуп из члана 23. став 2. овог закона.

Кад је предмет уговора из става 1. овог члана непокретност као будућа ствар, пореска обавеза настаје примопредајом, односно ступањем у посед непокретности (члан 29. став 2. ЗПИ).

Кад није сачињен пуноважан уговор о преносу права на непокретности, у смислу закона којим се уређује промет непокретности, сматраће се да је пореска обавеза настала даном када је стицалац права на непокретности ступио у посед непокретности (члан 29. став 3. ЗПИ).

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

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 6. овог закона, са одговарајућом

документацијом потребном за утврђивање пореза (члан 36. став 1. ЗПИ).

Према томе, пренос уз накнаду права својине на непокретности по основу уговора о купопродаји (закљученог између привредних друштава – обвезника пореза на додату вредност) на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. Стога се за тај пренос не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права.

Кад се на пренос уз накнаду права својине на непокретности по основу уговора о купопродаји не плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, тај пренос јесте предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. Стога је порески обвезник дужан да (у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе) поднесе надлежном пореском органу пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права. Пореска пријава подноси се и у случају кад у складу са ЗПИ обвезник има право на пореско ослобођење. Наиме, за пренос који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права пореска обавеза утврђује се решењем надлежног пореског органа, па се и право на пореско ослобођење кад за то постоји законски основ утврђује решењем надлежног пореског органа.

Кад је пренос права својине на непокретности по основу уговора о купопродаји предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, пореска обавеза настаје даном закључења тог уговора, осим у случајевима:

– кад је предмет уговора непокретност као будућа ствар – пореска обавеза настаје примопредајом, односно ступањем у посед непокретности;

– ако уговор о купопродаји непокретности није пријављен или је пријављен неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.

8. Који део ветротурбине је предмет опорезивања порезом на имовину и на који начин се утврђује основица пореза на имовину, као и да ли се све компоненте ветротурбине (укључујући темељ) сматрају покретном имовином за потребе обрачуна пореске амортизације?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00057/2017-04 од 22.6.2017. год.)

1. Са становишта Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: ЗПИ), 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 стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 2. став 2. ЗПИ прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. ЗПИ, 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).

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

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

1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;

2) за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.

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

Елементи за утврђивање пореске основице, прописани одредбом члана 6. став 1. ЗПИ, су корисна површина и просечна цена квадратног места одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Сагласно одредби члана 7. став 4. тачка 3) ЗПИ, изузетно од става 3. овог члана, за објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, осим трговине и управљања, вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години.

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

Текућом годином, сагласно члану 6. став 5. ЗПИ, сматра се година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

За непокретности из става 4. овог члана које обвезник у пословним књигама исказује посебно од вредности припадајућег земљишта, осим експлоатационих поља, основицу пореза на имовину чини збир књиговодствених вредности објеката и вредности припадајућих земљишта које су процењене у складу са ставом 3. овог члана.

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

Према одредби члана 2. тачка 22) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), објекат јесте грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде свих врста, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти,

објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, прикључак на електроенергетску мрежу, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и сл.) који може бити подземни или надземни.

Сагласно одредби члана 144. Закона о планирању и изградњи, посебна врста објеката, односно радова за које није потребно прибављати акт надлежног органа за градњу, односно акт за извођење радова јесу, између осталог, радови на одржавању, поправке и замена опреме на објектима ветроелектрана који се изводе без грађевинских радова (замена елиса, замена гондола, замена одређених уређаја и њихових делова).

По питању да ли, у смислу Закона о енергетици, ветротурбина као енергетски објекат подразумева непокретни објекат настао извођењем грађевинских радова (темељ, стуб...) са постављеном елисом, генератором, гондолом и др. (као јединствена целина) или се под појмом „енергетски објекат” подразумева ветротурбина само у делу за који је настао извођењем грађевинских радова (без елисе, генератора, гондоле и др.), Министарство рударства и енергетике дало је мишљење број: 011-00-00039/2017-06 од 18.4.2017. године, према коме се „енергетска дозвола издаје за енергетски објекат који представља техничко-технолошку функционалну целину коју чине непокретни и покретни делови енергетског објекта“.

Према мишљењу Министарства грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре, број: 011-00-00187/2017-07 од 12.06.2017. године, које је дато о примени Закона о планирању и изградњи а по истоветном питању, „Закон је дакле јасно дефинисао да се поправке и замена опреме на објектима ветроелектрана, које се врше без извођења грађевинских радова, изводе без грађевинске дозволе, односно решења о одобрењу за извођење радова. Имајући у виду наведено, а полазећи од дефиниције објекта, произлази да се грађевинска дозвола приликом изградње објекта, издаје за ветротурбину као објекат који представља јединствену целину, што

даље има за последицу да се ветротурбина посматра као јединствени објекат који укључује елису, генератор, као и друге саставне делове, а да се искључиво поправка и замена опреме може вршити применом члана 144. Закона“.

Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10) је производња електричне енергије у електранама на ветар сврстана у Сектор Д, Област 35, Грана 35.1, Група 35.11. Производња електричне енергије.

Према одредби члана 94. став 1. Закона о енергетици („Сл. гласник РС“, бр. 145/14, у даљем тексту: Закон о енергетици), производња електричне енергије обухвата производњу у хидроелектранама, термоелектранама, термоелектранама-топанама и другим електранама које користе обновљиве изворе енергије (у даљем тексту: електране).

Одредбом члана 2. тачка 47) Закона о енергетици прописано је да обновљиви извори енергије јесу нефосилни извори енергије као што су: водотокови, биомаса, ветар, сунце, биогаз, депонијски гас, гас из погона за прераду канализационих вода и извори геотермалне енергије.

Дакле, порез на имовину плаћа се на право, државину, односно коришћење из члана 2. став 1. ЗПИ на непокретности на територији Републике Србије.

Имајући у виду да се непокретностима (осим зграда, станова, пословних просторија, гаража) сматрају и други (надземни и подземни) грађевински објекти, да се сагласно Закону о планирању и изградњи објектом сматра и енергетски објекат, да према мишљењу Министарства рударства и енергетике, број: 011-00-00039/2017-06 од 18.4.2017. године, енергетски објекат представља техничко-технолошку функционалну целину коју чине непокретни и покретни делови енергетског објекта, као и да се према мишљењу Министарства грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре, број: 011-00-00187/2017-07 од 12.6.2017. године, „грађевинска дозвола

приликом изградње објекта издаје за ветротурбину као објекат који представља јединствену целину, што даље има за последицу, да се ветротурбина посматра као јединствени објекат који укључује елису, генератор као и друге саставне делове“ сматрамо да ветротурбина као енергетски објекат који је инкорпорисан у земљишту, односно у бетонираној подлози – темељу инкорпорисаном у земљишту, па се не може премештати са места на место без оштећења њене суштине, јесте непокретност у смислу предмета опорезивања порезом на имовину. По нашем мишљењу, у порескоправном смислу, непокретношћу се сматра и припадак енергетског објекта (одвојиви део који је спојен са непокретном ствари тако да чини саставни део те ствари као јединствене функционалне целине и који служи тој целини, због чега је стављен у одговарајући просторни однос са њом па чини јединствени предмет у евентуалном промету, при чему је исто лице власник и главне ствари и припатка).

На постојање предмета опорезивања није од утицаја врста материјала од кога је енергетски објекат изграђен, нити мотива због којих је изградња извршена (како се наводи, „темељ и стубови се граде искључиво у циљу монтаже гондоле“), већ да ли је реч о непокретној ствари тј. ствари која се не може премештати са места на место без оштећења њене економске суштине.

Основица пореза на имовину за непокретности, па и енергетски објекат – ветротурбину обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

Ако обвезник вредност непокретности у пословним књигама не исказује на наведени начин, основицу пореза на имовину за

енергетски објекат – ветротурбину (као објекат за производњу електричне енергије) са припадајућим земљиштем, чини збир књиговодствене вредности енергетског објекта – ветротурбине и вредности припадајућег земљишта процењене применом елемената корисне површине тог земљишта и просечне цене квадратног метра одговарајуће врсте земљишта у зони у којој се оно налази, под условом да обвезник у пословним књигама посебно исказује вредност тог објекта од вредности припадајућег земљишта. Ако обвезник у пословним књигама не исказује посебно вредност тог објекта од вредности припадајућег земљишта, основица пореза на имовину за припадајуће земљиште и енергетски објекат – ветротурбину који се на њему налази, као јединствену целину, чини вредност земљишта (процењена применом елемената корисне површине тог земљишта и просечне цене квадратног метра одговарајуће врсте земљишта у зони у којој се оно налази) увећана за грађевинску вредност објекта процењену од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

2. Са становишта Закона о порезу на добит правних лица

Према одредби члана 10. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту ЗПДПЛ), амортизација сталних средстава признаје се као расход у износу и на начин утврђен овим законом.

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

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

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

У смислу члана 10. ст. 4. 5. и 6. ЗПДПЈ, амортизација за стална средства разврстана у I групу (непокретности) утврђује се применом пропорционалне методе, на основицу коју чини набавна вредност средства, за свако средство посебно, а у случају када су стална средства из ове групе стечена у току пореског периода, утврђује се применом пропорционалне методе сразмерно времену од када је започет обрачун амортизације до краја пореског периода.

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

Имајући у виду да је, сходно Закону о планирању и изградњи, објекат (између осталог и енергетски објекат) грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, а узимајући у обзир и мишљење Министарства грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре, број: 011-00-00187/2017-07 од 12.6.2017. године, према коме се, између осталог, „ветротурбина посматра као јединствени објекат који укључује елису, генератор, као и друге саставне делове“, те да (према Закону о енергетици) производња електричне енергије обухвата производњу у хидроелектранама, термоелектранама, термоелектранама-топланама и другим електранама које користе

обновљиве изворе енергије (у даљем тексту: електране), мишљења смо да ветроелектрана (енергетски објекат који за производњу електричне енергије користи ветар као обновљиви извор енергије) представља непокретност која се, ради утврђивања амортизације за пореске сврхе, сврстава у I амортизациону групу (под редним бројем 6. Електране) и амортизује на начин прописан ЗПДПЛ и Правилником.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман накнаде за промет услуге факторинга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00648/2017-04 од 31.8.2017. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза у промету новца и капитала, и то, између осталог, код пословања и посредовања у пословању новчаним потраживањима, осим наплате потраживања за друга лица. С тим у вези, на накнаду за факторинг којим се, у складу са Законом о факторингу („Сл. гласник РС“, бр. 62/13), сматра финансијска услуга купопродаје постојећег недоспелог или будућег краткорочног новчаног потраживања, насталог по основу уговора о продаји робе или пружања услуга у земљи и иностранству, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ – пружалац предметне услуге (фактор) нема право на одбитак претходног пореза по том основу. Наиме, с обзиром да према Закону о факторингу фактор врши наплату доспелих потраживања у своје име и за свој рачун (а не наплату потраживања за друга лица), реч је о услузи за коју је Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

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

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

Одредбом члана 25. став 1. тачка 6) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга пословања и посредовања у пословању новчаним потраживањима, чековима, меницама и другим сличним хартијама од вредности, осим наплате потраживања за друга лица.

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о факторингу, факторинг је финансијска услуга купопродаје постојећег недospelог или будућег краткорочног новчаног потраживања, насталог по основу уговора о продаји робе или пружања услуга у земљи и иностранству.

Сагласно одредби члана 27. Закона о факторингу, наплату доспелих потраживања фактор врши у своје име и за свој рачун.

2. Утврђивање износа ПДВ у случају наплате накнаде за услугу давања у закуп пословног простора у девизама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00394/2017-04 од 31.8.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ – закуподавац пружа услугу давања у закуп пословног простора закупцу, дужан је да за промет те услуге обрачуна ПДВ по општој стопи ПДВ од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. С тим у вези, а у складу са законом којим се уређује девизно пословање, обвезник ПДВ – закуподавац има право да укупан износ накнаде за промет услуге давања у закуп пословног простора (збир износа који се односи на пореску основицу и износа ПДВ) наплати

у девизама, при чему је дужан да при утврђивању износа ПДВ који дугује по том основу изврши обрачун у домаћој валути (динарима) вредности накнаде изражене у девизама примењујући средњи курс централне банке који важи на дан настанка пореске обавезе. У рачуну који се издаје за предметни промет у складу са Законом, подаци о износу основице и износу ПДВ који је обрачунат на ту основицу, исказују се у динарима.

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

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

Према одредбама члана 16. Закона, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

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

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.

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

У складу са одредбом члана 34. став 1. Закона о девизном пословању, плаћање, наплаћивање и пренос између резидената и између резидената и нерезидената у Републици се врши у динарима.

Изузетно од одредбе става 1. овог члана, а у складу са ставом 2. тачка 5) овог члана Закона о девизном пословању, плаћање, наплаћивање и пренос у Републици могу се вршити у девизама по основу продаје и давања у закуп непокретности.

3. Примена стопе ПДВ код опорезивања промета огревног дрвета

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00114/2017-04 од 15.8.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) и Правилником о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15 и 109/16, у даљем тексту: Правилник), на промет, односно увоз огревног дрвета, тј. дрвета за огрев у облицама, цепаницама, гранама, сноповима или сличним облицима, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 10%. Чињеница да купац огревног дрвета ово добро користи за индустријску прераду (нпр. за производњу дрвног пелета, брикета и других производа на бази дрвета) није од утицаја на опорезивање промета предметног добра по посебној стопи ПДВ од 10%.

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

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

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

У складу са одредбом члана 23. став 2. тачка 10) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет или увоз огревног дрвета, укључујући брикете, пелет и друга слична добра од дрвне биомасе.

Одредбом члана 9. став 1. Правилника прописано је да се огревним дрветом, у смислу члана 23. став 2. тачка 10) Закона, сматра дрво за огрев у облицама, цепаницама, гранама, сноповима или сличним облицима.

4. Примена пореске стопе ПДВ на промет папирних омота за паковање CD-а и DVD-а

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-00169/2017-04 од 3.8.2017. год.)

Промет монографских публикација опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10% у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). Монографским публикацијама, у складу са Законом и Правилником о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује

по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“ бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15, 109/16, у даљем тексту: Правилник), сматрају се публикације у текстуалној или илустративној форми на штампаном или електронском медију, у једном или више делова, чије је издавање унапред утврђено и ограничено, а које имају СІР запис (Cataloguing In Publication), укључујући међународни књижни број ISBN (International Standard Book Number) као његов саставни део.

Према томе, промет музичких и видео издања на електронским медијима (CD и DVD) која имају СІР запис и међународни књижни број ISBN, а чије је издавање унапред утврђено и ограничено, који врши обвезник ПДВ, опорезује се ПДВ по посебној стопи ПДВ од 10%.

Међутим, на промет папирних омота за паковање CD-а и DVD-а на којима је одштампан СІР запис и међународни књижни број ISBN, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 20%, с обзиром да се наведена добра не сматрају монографским публикацијама.

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

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

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

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

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

5. Порески третман испоруке са уградњом вештачке траве на фудбалским теренима у власништву јединица локалне самоуправе, коју врши обвезник ПДВ, при чему се предметна испорука финансира средствима Фудбалског савеза Србије добијеним из буџета Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-165/2017-04 од 3.8.2017. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга – обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. Закона, као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Лицима из члана 9. став 1. Закона, између осталих, сматрају се и органи јединица локалне самоуправе.

Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту:

Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. Испорука са уградњом вештачке траве на фудбалским теренима сматра се прометом добара који се врши у оквиру обављања делатности 42.99 – Изградња осталих непоменутих грађевина Класификације делатности, а која је наведена у члану 2. став 1. тачка 8) Правилника. Према томе, када обвезник ПДВ врши испоруку са уградњом вештачке траве на фудбалским теренима у власништву јединица локалне самоуправе, са аспекта Закона сматра се да обвезник ПДВ врши промет добара из области грађевинарства јединици локалне самоуправе, тј. органу јединице локалне самоуправе. По основу тог промета, орган јединице локалне самоуправе дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

Напомињемо, чињеница да се предметни промет финансира из средстава Фудбалског савеза Србије добијеним из буџета Републике Србије, нема утицај на опредељивање пореског третмана тог промета.

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, нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;

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

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

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од материјала наручиоца,

сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 5. ст. 1. и 3. тачка 3) Закона, врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

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

6. Обавеза обрачунавања ПДВ у случају када у току изградње грађевинског објекта који се гради на основу уговора названог уговором о заједничкој изградњи, по систему „кључ у руке“, закљученим између обвезника ПДВ – привредног друштва, с једне стране, и физичких лица – инвеститора, с друге стране, обвезник ПДВ – привредно друштво уступи права и обавезе из тог уговора другом привредном друштву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-289/2017-04 од 28.7.2017. год.)

Када обвезник ПДВ – привредно друштво, с једне стране, и физичка лица – инвеститори, с друге стране, закључе уговор назван уговором о заједничкој изградњи, по систему „кључ у руке“ (у даљем тексту: уговор о заједничкој изградњи), којим се обвезник ПДВ – привредно друштво, између осталог, обавезао да ће изградити, односно финансирати изградњу објекта, а физичка лица – инвеститори да ће, заузврат, пренети право располагања на одређеним економски дељивим целинама у оквиру тог објекта обвезнику ПДВ – привредном друштву, после чега, у току изградње објекта, обвезник ПДВ – привредно друштво уступи права и обавезе из тог уговора другом привредном друштву, под претпоставком да је уговор о уступању уговора закључен у складу са законом којим се уређују облигациони односи, са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12,

108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) обвезник ПДВ – уступилац врши промет услуга привредном друштву – пријемнику, а не физичким лицима – инвеститорима. На промет предметне услуге ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

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

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

7. Одређивање пореског дужника за испоруку са постављањем рачунарске опреме и софтвера – системског и апликативног, у оквиру радова на изградњи постројења

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-432/2017-04 од 18.7.2017. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и

плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. Међутим, када је реч о испоруци са постављањем рачунарске опреме и софтвера – системског и апликативног, у оквиру радова на изградњи постројења, предметни промет не сматра се прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Према томе, порески дужник за наведени промет је обвезник ПДВ који тај промет врши.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

8. Да ли се фабричко пријемно испитивање добра, које се врши на основу посебног захтева купца и за које се наплаћује посебна накнада, сматра споредним пружањем услуга уз испоруку добра или посебном услугом у складу са Законом о ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-98/2017-04 од 18.7.2017. год.)

Фабричко пријемно испитивање добра, које се врши на основу посебног захтева купца и за које се наплаћује посебна накнада, не сматра се споредним пружањем услуга уз испоруку добра, већ посебном услугом, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). Када се предметна услуга пружа пореском обвезнику у складу са чланом 12. Закона, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

Чланом 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник

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

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

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

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

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

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

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

Према ставу 3. члана 12. Закона, када услугу пружа страном лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

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

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

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

9. Одређивање пореског дужника за промет услуга који се односи на монтажу добара у оквиру радова на систему за даљинско управљање средњенапонском мрежом, промет услуга надзора над монтажом, односно инсталацијом добара, услуга функционалног испитивања добара и услуга њиховог пуштања у рад, као и промет услуга пројектовања и услуга софтверског конфигурисања добара, који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-92/2017-04 од 17.7.2017. год.)

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

У вези са наведеним, када обвезник ПДВ врши промет добара и услуга из области грађевинарства другом обвезнику ПДВ, а који се односи на монтажу добара у оквиру радова на систему за даљинско управљање средњенапонском мрежом, у конкретном случају периферне радио станице унутар контролно-управљачке јединице реклозера, порески дужник за тај промет јесте прималац услуга, с обзиром на то да је реч о активности из групе 43.21 - Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) Правилника.

Међутим, прометом из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона не сматра се промет услуга надзора над монтажом, односно инсталацијом добара, услуга функционалног испитивања добара и услуга њиховог пуштања у рад, које се пружају као посебне услуге.

Такође, промет услуга пројектовања и услуга софтверског конфигурисања добара не сматра се прометом услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

За промет наведених услуга, које се не сматрају услугама из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, порески дужник је обвезник ПДВ који врши промет тих услуга.

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

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

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

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

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

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

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

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана,

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

10. Право на одбитак претходног пореза по основу издатака за исхрану физичких лица ангажованих на основу уговора о делу или другог уговора чији је предмет рад ван радног односа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00509/2017-04 од 13.7.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по основу издатака за исхрану запослених, односно других радно ангажованих лица. С тим у вези, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ – привредно друштво које се бави производњом кинематографских дела, аудио-визуелних производа и телевизијског програма набавља храну (кетеринг) за потребе физичких лица која је ангажовао на основу уговора о делу или другог уговора чији је предмет рад ван радног односа, нема право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну претходног учесника у промету одбије као претходни порез.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3а) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет добара и услуга за које при набавци обвезник ПДВ није имао право на одбитак претходног пореза.

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

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

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 29. став 1. тачка 3) Закона прописано је да обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу издатака за исхрану и превоз запослених, односно других радно ангажованих лица за долазак на посао, односно одлазак са посла.

11. Одређивање места промета услуга перонизације, коришћења паркинга и прања и чишћења аутобуса које обвезник ПДВ пружа привредном субјекту са седиштем у иностранству

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00518/2017-04 од 12.7.2017. год.)

Од 1. априла 2017. године примењују се нова правила за одређивање места промета услуга, која су прописана одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). Према тим правилима, место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга које се пружају пореском обвезнику нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета услуга одређује се у складу са тим начелом. Према наведеном начелу, тј. према члану 12. став 4. Закона, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ пружа услуге прања и чишћења аутобуса пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у иностранству (који у Републици Србији нема пословну јединицу), место промета тих услуга је иностранство. Према томе, а у конкретном случају, реч је о услугама које нису предмет опорезивања ПДВ (што значи да се по основу пружања тих услуга ПДВ не обрачунава и не плаћа).

Када је реч о услугама перонизације (коришћење површине перона за поласке и доласке аутобуса за време уласка и изласка путника) и коришћења паркинга, које обвезник ПДВ пружа пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у иностранству (који у Републици Србији нема пословну јединицу), за одређивање места промета тих услуга Законом је прописан изузетак од примене начела из члана 12. став 4. Закона. Наиме, место промета предметних услуга, у складу са чланом 12. став 6. тачка 1) Закона, одређује се према месту у којем се непокретност налази. Према томе, када обвезник ПДВ пружа услуге перонизације, тј. услуге коришћења перона за поласке и доласке аутобуса за време уласка и изласка путника и услуге коришћења паркинга, који се (перон и паркинг) налазе у Републици Србији, пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у иностранству (који у Републици Србији нема пословну јединицу), место промета тих услуга је у Републици Србији. Обвезник ПДВ који пружа предметне услуге дужан је да по основу промета тих услуга обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

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

Промет 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).

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

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

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

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

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

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

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

У складу са чланом 2. став 1. Правилника о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 21/17, у даљем тексту: Правилник), услугама у вези са непокретностима, у смислу члана 12. став 6. тачка 1) Закона, сматрају се само оне услуге које су непосредно повезане са непокретностима.

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

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

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

Сагласно члану 3. став 1. тачка 9) Правилника, услугама које су непосредно повезане са непокретностима сматра се изнајмљивање, односно давање на коришћење непокретности.

12. Порески третман промета услуга посредовања код отварања текућих рачуна код пословне банке који врши обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00285/2016-04 од 12.7.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на накнаду за промет услуга посредовања код отварања текућих рачуна код пословне банке, који врши обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније нема право на одбитак претходног пореза по основу пружања предметних услуга.

Напомињемо, обвезник ПДВ који набављена добра и примљене услуге користи за потребе обављања своје делатности да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза и промет добара и услуга за који не

постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да, у складу са чланом 30. Закона, утврди део претходног пореза који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује.

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

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

Према одредби члана 25. став 1. тачка 5) Закона, ПДВ се не плаћа у промету новца и капитала, и то код пословања и посредовања у пословању депозитима, текућим и жиро рачунима, налозима за плаћање, као и платним прометом и дознакама.

13. Порески третман увоза добара и промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације програма Европске уније „Европа за грађане и грађанке”

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00120/2016-04 од 10.7.2017. год.)

У складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга, односно увоз добара који се врши у оквиру реализације програма, односно пројеката финансираних на основу уговора о донацији који је закључила државна заједница Србија и Црна

Гора, односно Република, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено. Наведено пореско ослобођење може се остварити у складу са процедуром која је прописана Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС”, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16 и 21/17, у даљем тексту: Правилник).

Сагласно наведеној одредби Закона и одредби члана 28. став 1) Закона о потврђивању Оквирног споразума између Републике Србије и Европске комисије о правилима за спровођење финансијске помоћи Европске уније Републици Србији у оквиру инструмента за претприступну помоћ (ИПА II) – „Сл. гласник РС – Међународни уговори”, бр. 19 од 29.12.2014. године, према којој порези, царинске и увозне дажбине или други трошкови који имају истоветно дејство нису прихватљиви у оквиру ИПА II, изузев ако није другачије предвиђено у секторском или финансијском споразуму, на увоз добара, као и на промет добара и услуга који врши обвезник ПДВ лицу из члана 27. став 1. тачка 3) Правилника, тј. кориснику новчаних средстава која су предмет уговора о донацији, а која су дата кориснику за финансирање одређеног пројекта у Републици Србији посредством Канцеларије за сарадњу са цивилним друштвом, као националне контакт институције за програм Европске уније „Европа за грађане и грађанке” која координира активностима у вези са спровођењем овог програма у Републици Србији, односно промет добара и услуга који врши страном лицу из члана 27. став 1. тачка 4) Правилника ангажованом од стране корисника новчаних средстава у оквиру реализације пројекта који је предмет донације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, при чему се пореско ослобођење може остварити по процедури прописаној Правилником. Обвезник ПДВ који врши промет добара, односно услуга уз предметно пореско

ослобођење има право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором је предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

Према одредби члана 26. тачка 1) Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара чији промет је у складу са чланом 24. став 1. тач. 5), 10), 11) и 13)–16в) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ.

Сагласно одредби члана 28. став 1) Оквирног споразума, изузев ако није другачије предвиђено у секторском или финансијском споразуму, порези, царинске и увозне дажбине или други трошкови који имају истоветно дејство нису прихватљиви у оквиру ИПА II. Ово правило такође важи за суфинансирање које обезбеђује корисник ИПА II и примаоци ИПА II помоћи.

14. Да ли Развојна агенција Војводине има обавезу да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-100/2017-04 од 7.7.2017. год.)

Лицима из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон о ПДВ) сматрају се 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. С тим у вези, Развојна агенција Војводине није обвезник у смислу Закона о ПДВ за промет који врши у оквиру обављања послова из свог делокруга утврђеног Покрајинском скупштинском одлуком о оснивању Развојне агенције Војводине („Сл. лист Аутономне покрајине Војводине”, бр. 10/17), под условом да тај промет, поред Развојне агенције Војводине, односно другог лица из члана 9. став 1. Закона о ПДВ, не врши ни једно друго лице. Међутим, за промет за који би изузимање Развојне агенције Војводине од обавеза прописаних Законом о ПДВ за обвезнике могло да доведе до нарушавања конкуренције у смислу Закона о ПДВ (нпр. едукација привредних субјеката, издавачка делатност и др.), Развојна агенција Војводине сматра се обвезником за тај промет у складу са чланом 9. став 2. Закона о ПДВ.

Поред тога напомињемо, обавезу подношења евиденционе пријаве надлежном пореском органу има обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, при чему се укупним прометом за сврху евидентирања у систем ПДВ сматра промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ и промет добара и услуга за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, у складу са Законом о ПДВ, осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која се наплаћује накнада. У том случају, евиденциона пријава подноси се надлежном пореском органу најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве.

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 9. став 1. Закона о ПДВ, 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.

Република, органи и правна лица обвезници су за промет добара и услуга из става 1. овог члана за који би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања

конкуренције, као и за промет добара и услуга изван делокруга органа, односно ван обављања послова државне управе или локалне самоуправе, а који су опорезиви у складу са овим законом. Сматра се да би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције, у смислу овог закона, ако промет добара и услуга из става 1. овог члана, осим Републике, органа и правних лица, врши и друго лице (члан 9. став 2. Закона о ПДВ).

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

Мали обвезник не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга, нема право исказивања ПДВ у рачунима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужан да води евиденцију прописану овим законом (члан 33. став 2. Закона о ПДВ).

Мали обвезник може да се определи за обавезу плаћања ПДВ подношењем евиденционе пријаве прописане у складу са овим законом надлежном пореском органу и у том случају стиче права и обавезу из става 2. овог члана, као и друга права и обавезе које обвезник ПДВ има по овом закону (члан 33. став 3. Закона о ПДВ).

Укупним прометом из става 1. овог члана, а у складу са ставом 6. члана 33. Закона о ПДВ, сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду (у даљем тексту: укупан промет).

Сагласно одредби члана 38. став 1. Закона о ПДВ, обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за

предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

Евиденциону пријаву подноси и мали обвезник, односно пољопривредник који се определио за обавезу плаћања ПДВ, у року из става 1. овог члана (члан 38. став 2. Закона о ПДВ).

15. Одређивање места промета услуга радова на покретним стварима – отклањања квара на возилу у гарантном року, пореском обвезнику који врши обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-307/2017-04 од 7.7.2017. год.)

Када обвезник ПДВ – генерални дистрибутер и давалац гаранције за исправност возила купљених у Републици Србији наплаћује од произвођача возила и главног гаранта са седиштем у иностранству накнаду по основу отклањања квара на возилу у гарантном року (нпр. заменом добара), реч је о накнади за услугу радова на покретним стварима пруженој пореском обвезнику из члана 12. став 2. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). С тим у вези, место промета предметне услуге у конкретном случају је место у иностранству у којем се налази седиште примаоца услуге – пореског обвезника из члана 12. став 2. тачка 1) Закона. На накнаду за промет предметне услуге обвезник ПДВ – генерални дистрибутер и давалац гаранције не обрачунава ПДВ, а по основу промета те услуге има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

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

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

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

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

Сагласно ставу 6. истог члана Закона, ако се уз услугу врши споредно пружање услуга или споредна испорука добара, сматра се да је пружена једна услуга.

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 17. став 1. Закона прописано је да је пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга

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.

16. Примена пореске стопе ПДВ у случају када обвезник ПДВ у току изградње грађевинског објекта изврши први пренос права располагања на стану који се налази у том објекту, после чега, а пре завршетка изградње објекта, на основу посебног уговора, изврши и промет додатних грађевинских радова купцу стана, за који је уговорена посебна накнада (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00686/2016-04 од 7.7.2017. год.)

На први пренос права располагања на становима у току изградње грађевинског објекта започете од 1. јануара 2005. године, који врши обвезник ПДВ – инвеститор, ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 10% и плаћа на прописани начин, у складу са Законом о порезу на додату („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/, у даљем тексту: Закон).

Први пренос права располагања на стану подразумева постојање уговора закљученог у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе у складу са законом којим се уређује промет непокретности. С тим у вези, у случају када продавац (обвезник ПДВ – инвеститор) и купац закључе уговор о продаји стана у току изградње грађевинског објекта (као будуће ствари) у форми јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе, после чега, а пре завршетка изградње објекта, закључе и уговор који има за предмет додатне грађевинске радове као што су радови на организацији простора или опремању купатила друкчијем од оног

које је предвиђено у уговору о преносу права располагања на стану, за које је уговорена посебна накнада, при чему тај уговор није закључен у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе, реч је о посебном промету који се опорезује по пореској стопи од 20%.

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

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

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.

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за 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 власничких удела на објектима 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 стипендијалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

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

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

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

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

17. Место промета и порески третман услуга претовара одређене робе са вагона на камион, са камиона на камион и др. које обвезник ПДВ пружа страним привредним друштвима
(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-102/2017-04 од 4.7.2017. год.)

Од 1. априла 2017. године примењују се нова правила за одређивање места промета услуга, која су прописана одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). Према тим правилима, место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга.

Наиме, у складу са Законом, стране привредно друштво које обавља делатност као трајну активност, између осталих лица, сматра се пореским обвезником из члана 12. Закона, а његов издвојени организациони део, образован као представништво, сталном пословном јединицом у смислу члана 12. Закона. У вези са наведеним, а у случају када за одређивање места промета услуга нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом

12. став 4. Закона, већ се место промета услуга одређује у складу са тим начелом, према којем се местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште, место промета тих услуга пружених страном привредном друштву одређује се према месту (адреси) седишта или сталне пословне јединице примаоца услуга.

Према томе, местом промета услуга претовара одређене робе са вагона на камион, са камиона на камион и др. које обвезник ПДВ пружа страном привредном субјекту са адресом седишта/сталне пословне јединице која није у Републици Србији, сматра се иностранство. С тим у вези, обвезник ПДВ који врши промет предметних услуга нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ по том основу. У овом случају, рачун обвезника ПДВ – пружаоца услуга треба, између осталог, да садржи напомену о одредби Закона на основу које није обрачунат ПДВ, а која може да гласи: „ПДВ није обрачунат у складу са чланом 12. став 4. Закона о ПДВ”.

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

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

- 1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- 2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе са седиштем у Републици;
- 3) страна правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, регистровани за плаћање пореза на потрошњу у држави у којој имају седиште.

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

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

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

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

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

Одредбом члана 11. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу

изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС”, бр. 123/12 и 86/15) прописано је да обвезник ПДВ који врши промет добара и услуга за који се, у складу са чл. 11. и 12. Закона, сматра да је извршен у иностранству, осим у случају када врши промет добара и услуга физичком лицу, издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 6)–8) и 10) Закона, већ исказује укупан износ накнаде за извршен промет добара и услуга.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман прихода који остварује нерезидентни обвезник (матична компанија) од резидентног правног лица (чланице групације) по основу уступања права дистрибуције на одређена тржишта и директне продаје готових производа из асортимана резидентног правног лица уступљеним купцима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-237/2017-04 од 2.8.2017. год.)

У конкретном случају, резидентно привредно друштво (у даљем тексту: резидент), чланица интернационалне групације, обавља производњу на територији Републике Србије. У претходном периоду, резидент је извозио готове производе матичној компанији у иностранству, која је те производе продавала и испоручивала купцима у иностранству. Матична компанија пренела је на резидента право дистрибуције и директне продаје производа (из асортимана производа резидента) на одређеним подручјима (тржиштима) уз уступање листе купаца за шта (матична компанија) наплаћује уговорену накнаду (чија висина зависи од вредности продатих производа уступљеним купцима).

Према одредби члана 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари

нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине.

У смислу члана 40а Закона, код обрачуна пореза на добит по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је нерезидент стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

У смислу одредаба члана 71. ст. 1. и 2. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту када је приход остварен, односно исплаћен, при чему приход из става 1. овог члана представља бруто приход који би нерезидентно правно лице остварило, односно наплатило да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

Имајући у виду наведено, када нерезидент (матична компанија) уступа резиденту (чланици групације) право директне продаје производа (из асортимана резидента) на одређеном подручју, при чему предметно уступање права обухвата искоришћавање неког од облика права индустријске својине (нпр. пренос стечених знања и искустава у продаји тих производа који нису доступни јавности, уступање листе купаца), мишљења смо да накнада коју (у том случају) остварује нерезидент има карактер ауторске накнаде, која се опорезује порезом по одбитку у складу са чланом 40. Закона по стопи од 20% уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

2. Утврђивање капиталног добитка оствареног преносом права (власништва) индустријске својине (конкретно жига, на основу уговора о преносу жига) на друго лице уз накнаду (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-297/2017-04 од 1.8.2017. год.)

Одредбом члана 27. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон) прописано је да капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду права индустријске својине.

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

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

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

Сходно одредби члана 29. став 10. Закона, набавна цена права индустријске својине јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену.

Сагласно наведеном, када обвезник, као носилац права на индустријској својини (у конкретном случају, жига) коју је у пословним књигама евидентирао као нематеријалну имовину за коју је вршен обрачун амортизације, изврши пренос права власништва (на основу уговора о преносу жига) на друго лице уз накнаду, евентуално остварен капитални добитак од предметног преноса се утврђује као (позитивна) разлика између продајне цене предметног

права и његове набавне (стварно плаћене) цене умањене по основу амортизације утврђене у складу са Законом.

3. Признавање расхода у пореском билансу банке по основу отписа вредности појединачног потраживања које банка има према дужнику над којим је стечајни поступак закључен (сходно одредбама закона који уређује стечај)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-415/2017-04 од 27.7.2017. год.)

Према члану 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) Закона, под условом:

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

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

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

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

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

Према одредби члана 16. став 7. Закона, на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања за која су испуњени услови из става 1. тач. 1) и 2), односно става 2. овог члана, под условом да су трошкови утужења појединачног дужника већи од укупног износа потраживања од тог дужника.

Сагласно одредбама члана 13. став 2. Закона о стечају („Сл. гласник РС“, бр. 104/09, 99/11, 71/12–УС, 83/14), ако се утврди да је имовина стечајног дужника мања од висине трошкова стечајног поступка или да је имовина стечајног дужника незнатне вредности, стечајни поступак се закључује без одлагања.

Изузетно од одредбе става 2. овог члана, стечајни поступак се не закључује ако поверилац или стечајни дужник поднесу захтев за спровођење поступка и ако по налогу стечајног судије подносилац захтева положи средства неопходна за покриће трошкова стечајног поступка (члан 13. став 4. Закона о стечају).

Према томе, одредбама члана 16. ст. 1. и 2. Закона прописани су услови које обвезник треба да испуни да би се отпис вредности појединачног потраживања признао као расход у пореском билансу обвезника, а међу којима је и пружање доказа да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником (члан 16. става 1. тачка 3)

Закона), осим уколико су испуњени услови из члан 16. став 7. Закона (што значи да су трошкови утужења појединачног дужника већи од укупног износа потраживања од тог дужника).

С тим у вези, уколико обвезник (банка, у конкретном случају) изврши отпис вредности потраживања дужника над којим је стечајни поступак закључен из разлога наведених у члану 13. став 2. Закона о стечају (тј. из разлога што је имовина стечајног дужника незнатне вредности или је мања од висине трошкова стечајног поступка), при чему предметно потраживање банка није (претходно) утужила, односно није покренула извршни поступак ради наплате истог (а трошкови утужења нису већи од укупног износа потраживања од тог дужника), расход по основу тако извршеног отписа појединачног потраживања, не признаје се у пореском билансу обвезника.

Напомињемо да се на терет расхода банке признаје отпис вредности појединачних потраживања без пружања доказа да су предметна потраживања утужена (односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником), уколико банка испуни услове прописане одредбом члана 16. став 5. Закона (да је од момента доспелости потраживања по основу кредита одобреном неповезаном лицу прошло најмање две године, уз пружање документације која представља основ за доказивање неспособности дужника да извршава своје обавезе).

4. Признавање расхода по основу извршених дугорочних резервисања по основу будућих трошкова демонтаже и уклањања средства

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-341/2017-04 од 19.7.2017. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС”, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту:

Закон), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

У смислу одредаба члана 10. Закона, амортизација сталних средстава признаје се као расход у износу и на начин утврђен овим законом, и то, применом прописане амортизационе стопе на основицу коју, у случају непокретности (разврстаних у I амортизациону групу сталних средстава), чини набавна вредност сваког сталног средства посебно, односно на основицу коју, у случају сталних средстава разврстаних у групе од II–V, у првој години чини набавна вредност средстава разврстаних по групама (салдо групе), а у наредним, неотписана вредност.

Одредбом члана 22б став 1. Закона прописано је да се на терет расхода признају извршена дугорочна резервисања за обнављање природних богатстава, за трошкове у гарантном року и задржане кауције и депозите, као и друга обавезна дугорочна резервисања у складу са законом.

На терет расхода признају се и остала дугорочна резервисања која испуњавају услове за признавање у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, у висини искоришћених износа тих резервисања у пореском периоду, односно измирених обавеза и одлива ресурса по основу тих резервисања (члан 22б став 2. Закона).

Према прописима којима се уређује рачуноводство и релевантним МРС, набавна вредност некретнине, постројења и опреме обухвата, између осталог, иницијалну процену трошкова демонтаже, уклањања средства и обнове подручја на којем је средство лоцирано, при чему се обавезе у вези са наведеним трошковима признају и одмеравају у складу са МРС 37 (*Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*).

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је (сходно прописима о рачуноводству и МРС) извршио дугорочно резервисање по основу будућих трошкова демонтаже и уклањања средства, при чему, резервисање по основу иницијалне процене предметних трошкова, у периоду у којем је извршено, није имало ефекат на биланс успеха (односно, није евидентирано као расход), већ је исто укључено у набавну вредност основног средства (али не и за сврху обрачуна пореске амортизације). Како се даље наводи у поднетом допису, резервисање по основу накнадно вршене процене иницијалног резервисања, обвезник је исказивао на терет расхода у својим пословним књигама, који, као такав, није био признат у пореском билансу поднетом за порески период у којем је предметно резервисање извршено (сходно члану 22б став 1. Закона). С тим у вези, поставило се питање да ли обвезник, у конкретном случају, има право на признавање расхода по основу реализације дугорочног резервисања, како иницијалног које је (у периоду у којем је извршено) укључено у набавну вредност основног средства исказаног у пословним књигама обвезника, тако и оног исказаног на терет расхода (по основу накнадне процене иницијалног резервисања), а који није био признат у пореском периоду у којем је резервисање извршено.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да се на терет расхода у пореском периоду у којем је дошло до реализације предметног резервисања, признаје само износ који је био исказан као расход у пореском периоду у којем је резервисање извршено (а који, као такав, није био признат у том пореском периоду), и то у висини искоришћеног износа, односно измирених обавеза и одлива ресурса по основу предметног резервисања, сходно одредби члана 22б став 2. Закона.

5. Признавање расхода по основу обезвређења залиха полупроизвода и готових производа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-162/2017-04 од 14.7.2017. год.)

Сагласно одредби члана 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту Закон), опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

За утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 1. Закона).

Према члану 22в став 1. Закона, на терет расхода у пореском билансу не признају се расходи настали по основу обезвређења имовине, које се утврђује као разлика између нето садашње вредности имовине утврђене у складу са МРС, односно МСФИ и њене процењене надокнадиве вредности, али се признају у пореском периоду у коме је та имовина отуђена, односно употребљена, односно у коме је настало оштећење те имовине услед више силе.

Према наводима из дописа, обвезник је 2015. године обезвредио залихе полупроизвода и готових производа, у складу

са интерном рачуноводственом политиком, а током 2016. године је (претходно обезвређене) залихе производа којима је истекао рок трајања, а које су према категоризацији овлашћеног лица сврстане у категорију отпада неподобног за потрошњу или обраду, уништио, због неупотребљивости, у складу са прописима о чему поседује документацију.

Сходно наведеном, када обвезник изврши обезвређење залиха (у складу са прописима о рачуноводству), и по том основу у својим пословним књигама искаже расход (у износу разлике између нето садашње вредности залиха и процењене надокнадиве вредности), тако исказан расход се не признаје у пореском периоду у коме је извршено обезвређење истих (у конкретном случају 2015. године).

Међутим, уколико је обвезник, сагласно позитивним прописима, био у обавези да претходно обезвређене залихе производа уништи из разлога њихове неупотребљивости (у конкретном случају, залихама је истекао рок трајања и исте су, према категоризацији лиценцираног лица, сврстане у категорију отпада неподобног за потрошњу или обраду), мишљења смо да су се (у том случају) у пореском периоду у коме се уништење залиха изврши (о чему обвезник поседује валидну документацију), стекли услови за признавање расхода по основу обезвређења предметних залиха, у складу са чланом 22в став 1. Закона, и то у износу који није био признат као расход у пореском периоду у коме је обезвређење истих извршено.

Напомињемо да Пореска управа у сваком конкретном случају, сагласно начелу фактицитета прописаног одредбама члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16), у поступку контроле утврђује све неопходне чињенице (на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника као и других исправа и доказа) које су од утицаја на висину пореске обавезе.

6. Признавање расхода по основу продаје залиха робе по вредности нижој од њене набавне вредности (из разлога нпр. губљења квалитативних својстава, пада цена и др.)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-280/2017-04 од 14.7.2017. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

За утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 1. Закона).

Сходно наведеном, расход који обвезник евидентира у својим пословним књигама по основу продаје робе (која се, у конкретном случају, налази у поступку царинског складиштења) по вредности нижој од њене набавне вредности (из разлога нпр. губљења квалитативних својстава, пада цена и др.), признаје се у пореском билансу, у складу са чланом 7. став 1. Закона.

7. Признавања расхода у пореском билансу по основу исправке вредности потраживања за које је протекао рок наплате од најмање 60 дана

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1526/2017-04 од 14.7.2017. год.)

Сагласно одредби члана 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту:

Закон), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Према одредби члана 16. став 1. Закона, на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом: 1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника; 2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплата; 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

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

Према одредби члана 16. став 7. Закона, на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања за која су испуњени услови из става 1. тач. 1) и 2), односно става 2. овог члана, под условом да су трошкови утужења појединачног дужника већи од укупног износа потраживања од тог дужника.

Сагласно одредби члана 16. став 8. Закона, под трошковима утужења у смислу става 7. овог члана сматрају се таксе и други јавни

приходи који се плаћају за подношење тужбе у складу са законом којим се уређују судске таксе.

На терет расхода признаје се исправка вредности појединачних потраживања из ст. 1. и 2. овог члана, ако је од рока за њихову наплату, односно реализацију прошло најмање 60 дана (члан 16. став 9. Закона).

У смислу члана 16. став 10. Закона, за износ расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања из става 9. тог члана закона, који су били признати у пореском билансу, увећавају се приходи у пореском билансу у пореском периоду у коме обвезник изврши отпис вредности истих потраживања, ако није кумулативно испунио услове из става 1, односно става 2, односно из става 7. овог члана.

Имајући у виду наведено, сматрамо да се као расход у пореском билансу обвезника признаје исправка вредности (индиректан отпис) појединачног потраживања под условом да је од рока за његову наплату до краја пореског периода (за који се саставља порески биланс) прошло најмање 60 дана, при чему напомињемо да у том случају Законом није прописана обавеза испуњења додатних услова.

Међутим, уколико обвезник изврши (директан) отпис (претходно исправљених) потраживања потребно је да кумулативно испуни услове прописане чланом 16. ст. 1. и 2. Закона, између осталог, да пружи доказе да су предметна потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања (осим ако су трошкови утужења појединачног дужника већи од укупног износа потраживања од тог дужника), како би расход исказан по основу исправке вредности потраживања у претходним периодима био трајно признат.

8. Документовање расхода по основу издатака за дате донације како би се предметни издаци признали као расход у пореском билансу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1934/2017-04 од 14.7.2017. год.)

Сагласно члану 15. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту Закон), као расход у пореском билансу обвезника признају се издаци у збирном износу највише до 5% од укупног прихода за:

1) здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и спортске намене, заштиту животне средине, као и давања учињена установама, односно пружаоцима услуга социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту;

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

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

У складу са наведеном, издаци обвезника учињени по основу датих донација за намене из члана 15. став 1. Закона, признају се у пореском билансу обвезника уколико су извршени лицима регистрованим, односно основаним за те намене у складу са посебним прописима (нпр. закон који уређује здравство, образовање, спорт, социјалну заштиту и др.) која наведена давања искључиво користе за обављање регистроване делатности, у збирном износу највише до 5% од укупног прихода. С тим у вези, сматрамо да је

неопходно да се издаци по основу датих донација документују тако да се недвосмислено може утврдити предмет донације, корисник донације, као и да су донирана средства примљена и употребљена на начин прописан чланом 15. став 2. Закона. Сходно наведеном, у зависности од предмета донирања, као доказ може служити нпр. одлука органа друштва о донирању, уговор, отпремница, доставница, извод банке, извештај о коришћењу донираних средстава, изјава корисника донације о намени коришћења за предметна давања, при чему напомињемо да у сваком конкретном случају надлежни порески орган цени да ли су испуњени услови за признавање расхода из члана 15. ст. 1. и 2. Закона.

9. Који се издаци признају као расход у смислу одредаба члана 15. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица односно који се докази подносе како би предметни расход био признат у пореском билансу обвезника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-76/2017-04 од 12.7.2017. год.)

Одредбом члана 15. став 1. тач. 1) и 2) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту Закон) прописано је да се као расход у пореском билансу обвезника признају издаци у збирном износу највише до 5% од укупног прихода за:

1) здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и спортске намене, заштиту животне средине, као и давања учињена установама, односно пружаоцима услуга социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту;

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, сматрамо да се расход који обвезник искаже у својим пословним књигама по основу давања из члана 15. ст. 1. и 2. Закона, признаје у пореском билансу обвезника на начин прописан одредбама наведеног члана Закона, независно од тога да ли је исто (давање) извршено у новцу, роби, услугама.

У вези документовања расхода из члана 15. став 1. тач. 1) и 2) Закона, односно пружања доказа да ли су донирана средства употребљена на начин прописан ставом 2. члана 15. Закона, мишљења смо да као доказ, у конкретном случају, обвезник може доставити нпр. одлуку органа друштва о давању донације, уговор, изводе са рачуна банака, извештај примаоца донације о коришћењу исте и др. при чему напомињемо да у сваком конкретном случају надлежни порески орган цени да ли су испуњени услови за признавање наведених издатака као расхода у пореском билансу обвезника у складу са чланом 15. ст. 1. и 2. Закона.

10. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од услуга пружених резидентном правном лицу у случају када нерезидентно правно лице врши поправку опреме (у власништву резидентног правног лица) ван територије Републике, при чему исто нерезидентно правно лице организује превоз предметне опреме, а по наведеном

основу издаје обједињену фактуру са јединственом накнадом у којој су садржане и накнада за поправку и накнада превоза предметне опреме

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-507/2017-04 од 11.7.2017. год.)

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

Сходно члану 71. став 1. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. тачка 5) Закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне на дан када је приход остварен, односно исплаћен.

Пореска пријава за порез по одбитку из става 1. овог члана подноси се на дан исплате прихода на који се обрачунава и плаћа порез по одбитку у складу са овим законом (члан 71. став 3. Закона).

У конкретном случају, нерезидентно правно лице врши поправку опреме (у власништву резидентног правног лица) ван територије Републике (конкретно, на територији Републике Аустрије), при чему, како се наводи у поднетом захтеву, исто нерезидентно правно лице организује превоз предметне опреме (из Србије до Аустрије и назад). По наведеном основу нерезидентно правно лице издаје (резиденту) обједињену фактуру са јединственом накнадом у којој су садржане и накнада за поправку и накнада превоза предметне опреме.

Независно од чињенице што је (сходно наведеном) испостављена фактура са јединственим износом накнаде, сматрамо

да су, у конкретном случају, пружене (од стране нерезидентног правног лица) две различите услуге.

С тим у вези, приход који нерезидентно правно лице оствари од резидента по основу накнаде за услугу поправки опреме није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са одредбом члана 40. став 1. тачка 5) Закона, имајући у виду да је предметна услуга извршена ван територије Републике.

Такође, приход нерезидентног правног лица, остварен од услуге превоза који је извршен ван територије Републике, није предмет опорезивања порезом по одбитку.

Сагласно наведеном, а имајући у виду да је део накнаде који се односи на услугу превоза извршеног на територији Републике опорезив порезом по одбитку, у складу са одредбом члана 40. став 1. тачка 5) Закона, сматрамо да је резидент (као исплатилац прихода) дужан да утврди који део накнаде се односи на услугу превоза извршеног на територији Републике и на тај део накнаде обрачуна и плати порез по одбитку, сходно члану 71. став 1. Закона, осим уколико су испуњени услови за примену одредаба међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања.

11. Порески третман новчаних средстава добијених по основу суфинансирања пројекта у области јавног информисања (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-444/2017-04 од 11.7.2017. год.)

Сагласно одредби члана 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС”, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон), опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно

међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

За утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 23. став 1. Закона).

Према Закону о јавном информисању и медијима („Сл. гласник РС”, бр. 83/13 ... и 12/16—аутентично тумачење), Република Србија остварује јавни интерес у области јавног информисања искључиво, између осталог, суфинансирањем пројеката у области јавног информисања ради остваривања јавног интереса.

У складу са чланом 17. став 1. Закона о јавном информисању и медијима, Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе обезбеђује из буџета део средстава за остваривање јавног интереса у области јавног информисања и распоређује их на основу спроведених јавних конкурса (у даљем тексту: конкурсе) и појединачним давањима, на основу принципа о додели државне помоћи и заштити конкуренције, без дискриминације.

У конкретном случају, а како произилази из садржине поднетог захтева, обвезнику (који обавља делатност производње и емитовања телевизијског програма) су, по основу учешћа на конкурс спроведеног у складу са претходно наведеним одредбама Закона о јавном информисању и медијима, додељена новчана средства на име суфинансирања пројекта у области јавног информисања, па се, с тим у вези, поставља питање да ли предметна новчана средства могу бити изузета из основице за опорезивање порезом на добит правних лица.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када обвезник предметна новчана средства (додељена по претходно наведеном основу) у својим пословним књигама (а сагласно

прописима о рачуноводству) евидентира као приход, тако исказан приход укључује се у основицу за опорезивање порезом на добит правних лица, сходно члану 23. став 1. Закона.

12. Право на умањење обрачунатог пореза на добит правних лица за износ пореза по одбитку плаћеног у другој држави
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-260/2017-04 од 4.7.2017. год.)

У складу са чланом 53а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: Закон), резидентни обвезник који из друге државе оствари приходе од камата, ауторских накнада, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, као и од дивиденди које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона, на које је плаћен порез по одбитку у тој другој држави, може умањити обрачунати порез на добит правних лица у Републици за износ пореза по одбитку плаћеног у тој другој држави.

Сагласно одредби члана 53а став 2. Закона, уколико резидентни обвезник користи право на порески кредит из става 1. овог члана, приходи од камата, ауторских накнада, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, као и од дивиденди које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона, остварени у другој држави, а по основу којих се користи право на порески кредит из става 1. овог члана, укључују се у приходе резидентног правног лица у износу увећаном за плаћени порез по одбитку на камате, ауторске накнаде, накнаде по основу закупа непокретности и покретних ствари као и дивиденде које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона.

Порески кредит из става 1. овог члана може се користити за умањење обрачунатог пореза резидентног правног лица у износу плаћеног пореза у другој држави, а највише до износа који би се добио применом пореске стопе из члана 39. став 2. овог закона на основицу која одговара износу од 40% остварених прихода из става 1. овог члана на које је у другој држави плаћен порез по одбитку и који се сходно ставу 2. овог члана укључује у приходе резидентног обвезника (члан 53а став 3. Закона).

Начин остваривања права на порески кредит из члана 53а Закона ближе је уређен Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 20/14, 41/15 и 101/16, у даљем тексту: Правилник).

У конкретном случају, резидентно правно лице извршило је (по наруџбини нерезидентног правног лица) израду „web programa“, након чега је (нерезидент) постао искључиви власник предметног програма. Приликом плаћања накнада резиденту (а по основу испостављених месечних фактура) нерезидент је, како се наводи у поднетом допису, обрачунавао и плаћао порез по одбитку на ауторске накнаде. С тим у вези, поставља се питање да ли обвезник, по основу тако оствареног прихода, има право да обрачунати порез умањи у складу са одредбама члана 53а Закона.

Сагласно наведеном, уколико је обвезник у другој држави остварио приход по основу ауторске накнаде, на коју је (приликом исплате) плаћен порез по одбитку, у том случају обвезник има право на умањење обрачунатог пореза у складу са чланом 53а Закона, а на начин прописан Правилником. Међутим, уколико се у конкретном случају не ради о ауторској накнади, већ се ради о приходу који је обвезник остварио по основу услуге (пружене нерезиденту), обвезник нема право на умањење обрачунатог пореза, сагласно наведеним законским одредбама.

Напомињемо да одговор на питање да ли се, у конкретном случају, ради о приходу (обвезника) који је остварен по основу

економског искоришћавања ауторског дела (у смислу прописа који уређују ауторска и сродна права) даје надлежна организација (која се, између осталог, бави пословима који се односе на давања стручних мишљења и објашњења у погледу примене наведених прописа).

13. Начин усклађивања прихода у пореском билансу обвезника по основу наплаћеног потраживања које је у неком од претходних пореских периода било исправљено на терет расхода који, као такав, није био признат у пореском билансу (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-447/2017-04 од 22.6.2017. год.)

Према члану 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС”, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) Закона, под условом:

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

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

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

На терет расхода признаје се и отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП не исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, уколико обвезник

испуни услове прописане одредбама става 1. тач. 2) и 3) овог члана (члан 16. став 2. Закона).

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

Сходно члану 16. став 13. Закона, сва отписана, исправљена и друга потраживања која нису призната као расход, а која се касније наплате, у моменту наплате не улазе у приходе обвезника.

Према одредби члана 3. тач. 17) и 31) Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС”, бр. 20/14 ... 101/16, у дањем тексту: Правилник), расход по основу исправке вредности појединачних потраживања који није био признат у пореском периоду у којем је исказан, али се признаје у пореском периоду у којем су испуњени услови из члана 16. Закона, исказује се под редним бројем 28. Обрасца ПБ 1 (прописаног тим правилником), док се приходи остварени у пореском периоду по основу свих отписаних, исправљених и других потраживања која нису била призната као расход, а која не улазе у опорезиве приходе у складу са чланом 16. став 13. Закона, исказују на редном броју 42. Обрасца ПБ 1.

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају када обвезник, у току 2017. године, наплати потраживање које је исправљено у једном од претходних пореских периода (нпр. 2014. године) у којем није било признато као расход, предметно потраживање (у висини наплаћеног износа) не укључује се у пореску основицу која се утврђује за порески период у којем је исто наплаћено (нпр. 2017. године), сходно одредби члана 16. став 13. Закона, и исказује се на редном броју 42. Обрасца ПБ 1.

Међутим, напомињемо да уколико је обвезник, сходно прописима о рачуноводству и релевантном МРС 10 (*Догађају*

после извештајног периода), дужан да (како се наводи у поднетом допису) по основу потраживања које је исправљено у једном од претходних пореских периода (у којем расход исказан по том основу није био признат), а које је наплаћено у марту 2017. године, исказе приход у финансијским извештајима за 2016. годину, тако исказан приход (садржан у износу исказаном под редним бројем 1. Обрасца ПБ 1), опорезује се у складу са Законом и Правилником. Такође, напомињемо да, према нашем мишљењу, обвезник може да, у смислу одредбе члана 16. став 9. Закона, на редном броју 28. Обрасца ПБ 1 исказе расход који није био признат у претходном, односно неком од претходних пореских периода, а за који је у пореском периоду (нпр. 2016. године) испунио услове из члана 16. став 9. Закона, при чему, обвезник (у том случају) у пореском билансу који се подноси за порески период у којем је потраживање наплаћено (2017. године) не исказује податке по наведеном основу, имајући у виду да су исти већ исказани у пореском билансу за 2016. годину.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли основицу пореза на имовину за објекте аутобуске станице и друге објекте који су у функцији одржавања, техничког прегледа, ремонта и сервисирања аутобуса за јавни превоз путника, чини књиговодствена вредност, сагласно члану 7. став 8. Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00594/2017-04 од 8.8.2017. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Сходно одредби члана 6. став 5. Закона, текућа година је година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

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

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

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

Сагласно одредби члана 6. став 1. Закона, елементи чијом применом се утврђује вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину су корисна површина и просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Према одредби члана 7. став 8. Закона, изузетно од ст. 1. до 7. тог члана, основица пореза на имовину за жичаре, путеве, пруге и друге инфраструктурне објекте, као и за кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у које су смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске, отпадне и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и слично, је књиговодствена вредност објеката на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према Уредби о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), аутобуске станице су класификоване у Сектор Х Саобраћај и складиштење, Област 52 Складиштење и пратеће активности у саобраћају, Грана 52.2 Пратеће активности у саобраћају, Група 52.21 Услужне делатности у копненом саобраћају која, између осталог, обухвата рад објеката и опреме на терминалима, као што су железничке и аутобуске станице и станице за манипулисање теретом. Такође, у Сектору Г Трговина на велико и трговина на мало; поправка моторних возила и мотоцикала, Област 45 Трговина на велико и мало и поправка моторних возила и мотоцикала, Грана 45.2 и Група 45.20 Одржавање и поправка моторних возила обухвата одржавање и поправку моторних возила (нпр. механичке поправке, редован сервис, поправку делова моторног возила и др.)

Имајући у виду наведено, сматрамо да се објекат аутобуске станице и други објекти који су у функцији одржавања, техничког прегледа, ремонта и сервисирања аутобуса за јавни превоз путника не могу сматрати инфраструктурним објектима у смислу одредбе члана 7. став 8. Закона, за које је основица пореза на имовину

књиговодствена вредност на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

Наиме, основица пореза на имовину за објекат аутобуске станице и друге објекте који су у функцији одржавања, техничког прегледа, ремонта и сервисирања аутобуса за јавни превоз путника јесте фер вредност тих објеката исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину – уколико вредности тих непокретности порески обвезник исказује у пословним књигама по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама. Уколико вредност наведених непокретности порески обвезник не исказује на наведени начин, основицу пореза на имовину за те непокретности чини њихова вредност утврђена применом елемената корисне површине и просечне цене одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност за коју се порез на имовину утврђује (коју је јединица локалне самоуправе у складу са Законом објавила до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину, на начин ка коју се објављују њени општи акти).

2. Да ли се утврђени порез на имовину за стан у којем обвезник нема пријављено пребивалиште умањује за порески кредит?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-387/2017-04 од 7.8.2017. год.)

Према одредби члана 13. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон), утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

Одредбама члана 3. тачка 2) Закона о пребивалишту и боравишту грађана („Сл. гласник РС“, бр. 87/11, у даљем тексту: ЗОПБГ) 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.

Грађанин је дужан да надлежном органу пријави своје пребивалиште у року од осам дана од дана настајења на адреси на којој пријављује пребивалиште (члан 9. став 1. ЗОПБГ).

Према томе, право на порески кредит – умањење утврђеног пореза на имовину, за 50% а највише 20.000 РСД, има порески обвезник, ако су испуњени сви следећи услови:

– да је право које је предмет опорезивања конституисано на згради или стану,

– да обвезник пореза на имовину станује у предметној згради, односно стану.

Имајући у виду 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, а које је дужан да пријави надлежном органу у прописаном року, сматрамо да нема основа да обвезник пореза на имовину оствари порески кредит за стан у коме нема пријављено пребивалиште, према евиденцијама о пребивалишту које воде надлежни органи.

3. Да ли је предмет опорезивања порезом на имовину стан у Бору, на којем је ималац права својине Српска православна

црква и ако јесте – ко је обвезник пореза (та црква или свештено лице које предметни стан привремено користи за становање)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00578/2017-04 од 7.8.2017. год.)

Одредбом члана 2. став 1. Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину) плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима се, у смислу става 1. овог 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 постоји неко од права, односно коришћење или државина, из става 1. тач. 2) до 8) овог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

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

Порез на имовину не плаћа се на непокретности у својини традиционалних цркава и верских заједница и других цркава и верских заједница регистрованих у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница, које су намењене и искључиво се користе за обављање богослужбене делатности (члан 12. став 1. тачка 3) Закона).

Дакле, предмет опорезивања порезом на имовину су непокретности на територији Републике Србије, што значи и стан у Бору на којем је ималац права својине Српска православна црква.

Нема законског основа за пореско ослобођење за стан у својини Српске православне цркве који се користи за становање.

Кад стан, на коме је ималац права својине црква, користи физичко лице – свештеник по основу права закупа у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од

једне године или на неодређено време, обвезник пореза на имовину је то физичко лице. Ако предметни стан физичко лице – свештеник не користи по основу права закупа у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време, већ предметни стан физичко лице – свештеник користи на основу акта надлежног органа те цркве, без накнаде и временски ограничено на период док је то лице на служби у одређеној црквеној општини (тј. на период до престанка свештеничке службе, односно до премештаја, пензионисања, самовољног напуштања свештеничке службе или лишења чина или парохије), сматрамо да се порез на имовину за предметни стан плаћа на право својине, а порески обвезник је црква као ималац тог права.

4. Утврђивање пореза на имовину за грађевинско земљиште и кућу за становање изграђену на том земљишту

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00126/2017-04 од 6.7.2017. год.)

Одредбом члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на имовину плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. Закона, 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 постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. става 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према томе, предмет опорезивања порезом на имовину су непокретности на територији Републике Србије. Кад је на земљишту изграђен објекат – кућа за становање, то значи да је предмет опорезивања порезом на имовину и објекат – кућа за становање и земљиште, осим кад се порез плаћа на право својине на земљишту

или на право коришћења грађевинског земљишта – у ком случају је предмет опорезивања земљиште површине преко 10 ари.

Пореска основица за кућу за становање обвезника који не води пословне књиге (што значи и физичког лица које није предузетник) утврђује се множењем њене корисне површине и просечне цене квадратног места кућа за становање у зони у којој се конкретна кућа налази (према акту јединице локалне самоуправе који је објављен до 30. новембра године која претходи години за коју се порез на имовину утврђује). Пореска основица се потом множи пореском стопом и тако утврђени порез се, за кућу у којој станује порески обвезник, умањује за 50%, а највише 20.000 динара (уколико су испуњени законски услови).

Пореска основица за грађевинско земљиште површине преко 10 ари, на коме је изграђена кућа за становање, обвезника који не води пословне књиге (што значи и физичког лица које није предузетник) утврђује се множењем корисне површине тог земљишта и просечне цене квадратног места грађевинског земљишта у зони у којој се конкретно земљиште налази (према акту јединице локалне самоуправе који је објављен до 30. новембра године која претходи години за коју се порез на имовину утврђује). Пореска основица се потом множи пореском стопом. Ако се на кућу за становање која се налази на том земљишту порез на имовину плаћа, у том случају се за део земљишта испод куће остварује пореско ослобођење (примера ради, ако је површина земљишта 1100m^2 , а површина земљишта испод куће јесте 50m^2 , за 50m^2 земљишта се остварује пореско ослобођење, тако да се порез плаћа на 1050m^2 земљишта).

5. Да ли војне установе, које послују у оквиру Дирекције за услуге стандарда Управе за логистику Сектора за материјалне ресурсе Министарства одбране, а које су према прописима којима се уређује буџетски систем сврстане у друге кориснике јавних средстава који су укључени у систем

консолидованог рачуна трезора, имају обавезу да подносе пореску пријаву за порез на имовину за непокретности у јавној својини које користе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00326/2017-04 од 5.7.2017. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину 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 стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. Закона, 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 постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. става 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према одредби члана 4. став 5. Закона, обвезник пореза на имовину из става 1. тог члана који води пословне књиге (у даљем тексту: обвезник који води пословне књиге), у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте:

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

2) огранак и други организациони део страног правног лица који обавља привредну делатност у Републици Србији и који пословне књиге води у складу са прописима Републике Србије;

3) предузетник који води пословне књиге – за имовину коју је евидентирао у својим пословним књигама (у даљем тексту: имовина

у пословним књигама), осим предузетника из става 4. тачка 1) овог члана;

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

Према одредби члана 12. став 1. тачка 1) Закона, порез на имовину не плаћа се на непокретности у јавној својини које користе директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, према прописима којима се уређује буџетски систем, осим јавних предузећа.

Према одредби члан 34. ст. 1. и 2. Закона, за имовину коју стекне, започне или престане да користи у току године, или му по другом основу настане или престане пореска обавеза, обвезник пореза на имовину подноси пореску пријаву у року од 30 дана од дана настанка такве промене. За имовину за коју је поднео пореску пријаву у складу са ставом 1. тог члана, обвезник који води пословне књиге дужан је да до 31. марта сваке пореске године поднесе пореску пријаву са утврђеним порезом за ту годину.

Према одредби члана 34. став 7. Закона, пореска пријава из тог члана подноси се и за имовину за коју обвезник испуњава услове за пореско ослобођење.

Сагласно одредби члана 39в Закона, обвезник који води пословне књиге утврђује порез на имовину (врши самоопорезивање) – најкасније до 31. марта пореске године.

Према одредби члана 5. став 3. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 108/13 и 118/13, у даљем тексту: Правилник), када су све непокретности обвезника ослобођене плаћања пореза, обвезник уз пореску пријаву на Обрасцу ППИ-1 не подноси Прилог-1 (нити Подприлоге као саставни део Прилога-1).

Према одредби члана 8. став 1. Правилника, Прилог-2 садржи податке о свим непокретностима обвезника на територији исте јединице локалне самоуправе за које обвезник није обрачунао порез због остваривања права на пореско ослобођење.

Правилником о Списку корисника јавних средстава („Сл. гласник РС”, бр. 107/16), у делу I Корисници јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора Републике Србије – Трезор 601, као други корисници јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора, између осталих, уврштене су Војна установа „Дедиње” и Војна установа „Моровић”.

Према томе, обавезу подношења пореске пријаве има лице које је обвезник пореза на имовину. Кад је на непокретности у јавној својини конституисано право коришћења или коришћење из члана 2. став 1. тач. 3) до 5) Закона, односно државина без правног основа из тачке 7) те одредбе, обвезник пореза на имовину је правно или физичко лице које је ималац тог права, корисник односно држалац (а не власник непокретности). То значи да се у конкретном случају као претходно поставља питање ко је ималац права коришћења, корисник или држалац предметних непокретности у јавној својини (војна установа или друго лице), јер само порески обвезник има обавезу подношења пореске пријаве, укључујући и непокретности за које, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 1) Закона, има право на пореско ослобођење.

Порески обвезник који води пословне књиге, најкасније до 31. марта пореске године, подноси пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину, па и у случају кад за све непокретности (за које је обвезник) има право на пореско ослобођење. Пореска пријава подноси се органу јединице локалне самоуправе надлежном према месту непокретности за коју се утврђује порез. Ако за све непокретности на територији исте јединице локалне самоуправе обвезник има право на пореско ослобођење, уз пореску пријаву коју подноси тој јединици локалне самоуправе (на обрасцу ППИ-1, на

коме је утврђени износ пореза једнак нули) подноси само Прилог-2 са подацима о непокретностима на територији те јединице локалне самоуправе за које није обрачунао порез због остваривања права на пореско ослобођење.

6. Шта чини основицу пореза на пренос апсолутних права код размене идеалног дела пољопривредног земљишта за идеални део другог пољопривредног земљишта, оба на територији Републике Србије, која се врши између физичких лица, без доплате у новцу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00145/2017-04 од 4.7.2017. год.)

Према одредби члана 27. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на пренос апсолутних права је уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, уколико није нижа од тржишне вредности.

Одредбом члана 27. став 2. Закона прописано је да уколико надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, има право да у року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве поднете у складу са одредбом члана 36. став 1. Закона, односно од дана сазнања надлежног пореског органа за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности.

Ако порески орган у року из става 2. овог члана не утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, пореску основицу чини уговорена цена (члан 27. став 3. Закона).

У случају преноса апсолутног права који није обухваћен одредбама ст. 1. до 5. овог члана, пореску основицу чини тржишна вредност апсолутног права, коју утврђује надлежни порески орган (члан 27. став 5. Закона).

Одредбом члана 28. Закона прописано је да се код размене права из чл. 23, 24. и 24а Закона пореска основица утврђује за свако право које је предмет размене, у складу са одредбом члана 27. Закона.

Одредбом члана 15. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС и 57/89 и „Сл. лист СРЈ“ бр. 31/93, 22/99, 23/99–исправка, 35/99 и 44/99) установљено је начело једнаке вредности давања, према коме, у заснивању двостраних уговора стране полазе од начела једнаке вредности узајамних давања. Законом се одређује у којим случајевима нарушавање тог начела повлачи правне последице.

Према томе, сходно начелу једнаке вредности узајамних давања, код теретних уговора код којих обе уговорне стране дају једна другој противвредност за оно што из таквог уговора остварују, права и обавезе из таквог уговора морају бити условљена и еквивалентна, а за нарушавање тог начела прописане су правне последице (нпр. поништење уговора у случају очигледне несразмере узајамних давања).

С тим у вези, по нашем мишљењу, а сходно одредбама чл. 27. и 28. Закона, на пренос уз накнаду права својине на идеалном делу пољопривредног земљишта (у даљем тексту: „прво“ земљиште“), који се врши по основу уговора о размени за право својине на идеалном делу „другог“ пољопривредног земљишта (у даљем тексту: „друго“ земљиште), између физичких лица, без доплате у новцу, основица пореза на пренос апсолутних права јесте тржишна вредност „другог“ земљишта коју преносилац права прима као накнаду за пренос који врши (а која чини уговором опредељену, натурално изражену накнаду, као цену која се може новчано изразити), ако та вредност није нижа од тржишне вредности „првог“ земљишта на коме се пренос права својине врши.

Ако је тржишна вредност „другог“ земљишта по оцени надлежног пореског органа, нижа од тржишне вредности „првог“

земљишта, пореску основицу чини тржишна вредност „првог“ земљишта.

Пореска основица за пренос права својине на „другом“ земљишту по основу уговора о размени утврђује се на исти начин као и пореска основица за пренос права својине на „првом“ земљишту, с тим што су непокретности „замениле своје улоге“: пренос права на „првом“ земљишту представља уговором опредељену, натурално изражену накнаду, као цену која се може новчано изразити, за пренос права својине који се врши на „другом“ земљишту.

Дакле, код размене права својине на идеалном делу (једног) земљишта за право својине на идеалном делу (другог) земљишта, а сходно начелу једнаке вредности давања, основица пореза на пренос апсолутних права је еквивалентна (основица за један пренос једнака је основици за други пренос), а чини је она тржишна вредност земљишта која је виша: тржишна вредност идеалног дела земљишта на коме се право својине преноси или тржишна вредност идеалног дела земљишта на коме се као уговорена накнада право својине стиче.

Надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права, што значи и тржишну вредност за сврху утврђивања пореске основице.

7. Да ли фер вредност непокретности у пословним књигама обвезника чини основицу пореза на имовину за објект старости 80 година, за који је обвезник „микро“ правно лице (које за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима примењује Правилник о начину признавања,

вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-0000138/2017-04 од 3.7.2017. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

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

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

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

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

Према одредби члана 1. Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Сл. гласник РС”, бр. 118/13 и 95/14), тим правилником прописује се начин признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица, која не примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП), у складу са чл. 20. и 21. Закона о рачуноводству („Сл. гласник РС”, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон).

Према томе, нема законског основа да основицу пореза на имовину за непокретности за које је обвезник микро правно лице

које примењује Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Сл. гласник РС”, бр. 118/13 и 95/14) чини фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину прописана чланом 7. став 1. Закона. Наиме, према одредби члана 7. став 1. Закона, фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину је основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама.

8. Порески третман промета гаражног места у случају раскида купопродајног уговора и враћања гаражног места продавцу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00499/2017-04 од 30.6.2017. год.)

Размотрили смо предметни захтев у коме се наводи да је физичко лице – купац у фебруару 2016. године закључило уговор о куповини гаражног места (на етажи у нивоу подрума стамбеног објекта) које је ванкњижна својина продавца, да је за предметну непокретност издата употребна дозвола у децембру 2012. године, да је купац део уговорене цене платио продавцу даном закључења уговора, а преостали износ је дужан да плаћа у оброцима (ратама) који доспевају у уговором опредељеним роковима, да се у случају неиспуњења те обавезе у уговореном року уговор сматра раскинутим уз обавезу купца да гаражно место врати у посед продавцу (а

продавац задржава до тада уплаћена средства купца на име накнаде штете), да је за примопредају гаражног места уговорен рок од 15 дана од дана закључења уговора, као и да купац право својине на гаражном месту може укњижити на основу тог уговора и потврде продавца да је купопродајну цену исплатио у целости. Захтевом се тражи давање мишљења о примени Закона о порезима на имовину, по питањима која се могу свести на следеће:

– у ком тренутку се конституише право својине купца на гаражном месту, узимајући у обзир наводе из клаузуле о потврђивању уговора - исправе, према којима купац право својине стиче уписом у јавну књигу, а не даном закључења и овере уговора;

– ако је постојала обавеза купца да за купљену непокретност поднесе пореску пријаву, како купац треба да поступи у смислу подношења измењене пореске пријаве ако дође до раскида уговора и враћања гаражног места продавцу;

– ако по раскиду уговора и враћању гаражног места продавцу купац исплати преостали износ купопродајне цене, а продавац врати гаражно место купцу, које су обавезе купца у периоду док је гаражно место било у поседу продавца?

С тим у вези, обавештавамо о следећем:

Одредбом члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на имовину плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим

су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

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

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

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

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. става 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) имаоца права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалаца непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималаца лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према одредби члана 10. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања

употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према одредби члана 4. став 1. Закона о промету непокретности („Сл. гласник РС“, бр. 93/14, 121/14 и 6/15), уговор о промету непокретности закључује се у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе.

Према одредби члана 40. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА), ако порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку или пропуст, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени (у даљем тексту: измењена пореска пријава).

Према томе, у ситуацији кад гаражно место које је предмет промета није уписано у јавној књизи, што значи ни право својине на њему тј. кад је продавац ванкњижни власник гаражног места, а полазећи од општих принципа који важе за опорезивање – пре свега принципа сразмерности пореских обавеза са економском моћи пореског обвезника, са становишта опорезивања порезом на имовину сматра се да право својине на непокретности постоји и кад није уписано у јавној књизи, а одређени субјект има правни основ за стицање права својине и према тој непокретности се понаша као сопственик.

С тим у вези, у случају продаје гаражног места (које није у јавној својини) на коме је продавац ванкњижни власник, за које је издата употребна дозвола пре дана закључења уговора о продаји, а на којем није конституисана државина и коришћење по основу финансијског лизинга, порез на имовину плаћа се на право својине.

Купцу те непокретности пореска обавеза по основу пореза на имовину настаје даном закључења уговора о купопродаји (што за уговоре закључене у облику јавнобележнички потврђене – солемнизоване исправе подразумева дан потврде – солемнизације од стране јавног бележника). На одређивање дана настанка пореске обавезе није од утицаја да ли је уговорено одложено испуњење појединих уговорених обавеза (на пример, плаћање купопродајне цене у оброчним отплатама у уговором опредељеним роковима након закључења уговора).

Купац непокретности – физичко лице (које не води пословне књиге) дужно је да у року од 30 дана од настанка пореске обавезе поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину јединици локалне самоуправе надлежној према месту непокретности.

Порез на имовину том физичком лицу утврђује се за сваку календарску годину, од настанка до престанка пореске обавезе (осим кад је, у складу са чланом 114. ЗПППА, право на утврђивање пореза застарело).

Кад су права и обавезе уговорних страна, по основу уговора о купопродаји непокретности у претежном делу испуњене, раскид тог уговора, са пореског становишта представља закључење новог правног посла којим се врши пренос права својине на непокретности (у коме су уговорне стране промениле своје улоге: продавац је постао стицалац, а купац – преносилац права својине), који је предмет опорезивања:

– порезом на пренос апсолутних права ако се врши уз накнаду (тј. ако купац непокретности преноси право својине на купљеној непокретности продавцу, а продавац непокретности „враћа“ примљени или уговором опредељени износ купопродајне цене купцу), односно

– порезом на поклон ако се врши без накнаде (тј. ако купац непокретности преноси право својине на купљеној непокретности продавцу, а продавац непокретности, како се наводи, не „враћа“, већ

у складу са уговором задржава примљени износ купопродајне цене на име уговорене накнаде штете).

У сваком конкретном случају надлежни порески орган утврђује чињенично стање на околност да ли је уговор о купопродаји непокретности испуњен у претежном делу или не и, с тим у вези, да ли је уговором о раскиду тог уговора у суштини сачињен нови правни посао у коме су уговорне стране промениле своје улоге (на пример, да ли је гаражно место које је предмет уговора о купопродаји предато купцу у посед, да ли је купац за предметно гаражно место исплатио део или целу купопродајну цену...).

У случају раскида уговора о куповини гаражног места не подноси се измењена пореска пријава, већ се пореском пријавом пријављује престанак пореске обавезе (на истом обрасцу на коме је физичко лице пријавило настанак пореске обавезе).

9. Подношење пореске пријаве пореза на имовину за телекомуникациону мрежу која се налази на територијама више јединица локалне самоуправе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00300/2017-04 од 22.6.2017. год.)

Размотрили смо ваш захтев од 21. јуна 2017. године у коме наводите да сте пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину за телекомуникациону мрежу која се налази на територијама више јединица локалне самоуправе (2009. и у наредним годинама) подносили искључиво Граду Београду – Одељењу јавних прихода градске управе Палилула и да сте из тог разлога одбијали да поступите по захтевима других јединица локалне самоуправе и да поднете пореске пријаве свакој јединици локалне самоуправе за мрежу на њеној територији, те, с тим у вези, тражите да Министарство финансија преиспита и измени мишљења број: 430-00-00176/2017-04 од 11.05.2017. године и број: 011-00-00427/2017-04 од 30.06.2017.

године, или да се, ако нема основа за њихову измену, изврши њихова допуна у смислу да се примењује од 2018. године.

С тим у вези, сматрамо следеће:

Одредбом члана 34. став 6. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01), која се примењивала од 28.4.2001. године до 7.8.2007. године, било је прописано да се пријава из тог члана подноси пореском органу у општини на чијој територији се непокретност налази, а за имовину из члана 3. тог закона – пореском органу у општини на чијој територији обвезник има пребивалиште, односно седиште. Чланом 3. тог закона било је прописано да се порез на имовину плаћа и на право својине на акције издате на име и на уделе у друштвима са ограниченом одговорношћу.

Одредбом члана 34. став 6. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07 – која се примењивала од 8.7.2008. године до 31.12.2008. године), одредбом члана 34. став 5. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07 и 5/09 – која се примењивала од 1.1.2009. године до 31.12.2010. године) и одредбом члана 34. став 4. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09 и 101/10 – која се примењивала од 1.1.2011. године до 31.12.2013. године), било је прописано да се пријава из тог члана подноси надлежном органу јединице локалне самоуправе у општини на чијој територији се непокретност налази.

Према одредби члана 34. став 8. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон), пореска пријава из овог члана подноси се органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази.

Сагласно одредби члана 3. став 2. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 108/13 и 118/13), пореска пријава на Обрасцу ППИ-1 (коју подноси обвезник који води пословне књиге и порез на имовину утврђује самоопорезивањем) подноси се тако да се једном пореском пријавом обухвате све непокретности на територији исте јединице локалне самоуправе за које је обвезник једно лице.

У Мишљењу Министарства финансија број: 430-03-00061/2007-04 од 27.3.2007. године, датом на ваш захтев, под тачком 3. наведено је да се „пријава пореза на имовину подноси пореском органу у општини на чијој територији се непокретност налази (члан 34. став 6. Закона). Према томе, и за непокретности за које порез на имовину плаћа Предузеће за телекомуникације „Телеком Србија“ а.д. као обвезник, пореска пријава се подноси пореском органу у општини на чијој територији се непокретност налази.“

Према одредби члана 10. став 2. тач. 1) и 4) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС”, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12– исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16), у порескоправном односу из става 1. овог члана, физичко, односно правно лице има право:

– на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено;

– да користи више или погрешно плаћени порез односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Имајући у виду наведено, Министарство финансија остаје код мишљења број: 430-00-00176/2017-04 од 11.5.2017. године и број 011-00-00427/2017-04 од 30.6.2017. године. Наиме, када се мрежа налази на територији више јединица локалне самоуправе,

обвезник пореза на имовину за ту мрежу пореску пријаву подноси свакој јединици локалне самоуправе за део мреже који се налази на њеној територији.

Почетак примене закона, односно појединих законских одредаба, уређује се законом, те нема основа да се мишљењем министарства надлежног за послове финансија, како тражите, до 2018. године одлаже примена одредаба којима се уређује надлежност органа коме се подноси пореска пријава, које су (већ) у примени.

Напомињемо да, сходно члану 6. став 1. тачка 1) Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС”, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13–др. пропис, 125/14–др. пропис, 95/15, 83/16, 91/16 104/16–др. закон), јединици локалне самоуправе припадају изворни приходи остварени на њеној територији, у које се убраја и порез на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон.

Право на повраћај више или погрешно плаћеног пореза обвезник пореза на имовину може остварити у складу са законом којим су уређени порески поступак и пореска администрација.

10. Шта чини основицу пореза на пренос апсолутних права код размене непокретности – права својине на стану за право својине на уметничкој слици стеченој наслеђем

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00796/2016-04 од 21.6.2017. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1), 2), 4) и 5) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду

- права својине на непокретности;
- права интелектуалне својине;

– права својине на моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног;

– права коришћења грађевинског земљишта.

Према одредби члана 27. став 1. Закона, основица пореза на пренос апсолутних права је уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, уколико није нижа од тржишне вредности.

Одредбом члана 27. став 2. Закона прописано је да уколико надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, има право да у року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве поднете у складу са одредбом члана 36. став 1. Закона, односно од дана сазнања надлежног пореског органа за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности.

Ако порески орган у року из става 2. овог члана не утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, пореску основицу чини уговорена цена (члан 27. став 3. Закона).

У случају преноса апсолутног права који није обухваћен одредбама ст. 1. до 5. овог члана, пореску основицу чини тржишна вредност апсолутног права, коју утврђује надлежни порески орган (члан 27. став 6. Закона).

Код размене права из чл. 23, 24. и 24а Закона пореска основица утврђује се за свако право које је предмет размене, у складу са одредбом члана 27. Закона (члан 28. Закона).

Одредбом члана 15. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС и 57/89 и „Сл. лист СРЈ“ бр. 31/93, 22/99, 23/99–исправка, 35/99 и 44/99) установљено је начело једнаке вредности давања, према коме, у заснивању двостраних уговора стране полазе од начела једнаке вредности узајамних давања. Законом се одређује у којим случајевима нарушавање тог начела повлачи правне последице.

Према мишљењу Завода за интелектуалну својину број: 15530/07/1 од 20.12.2007. године, „Институтом исцрпљења

(конзумације) права се ограничава дејство искључивог овлашћења на стављање примерака дела у промет, чиме се решава проблем који би изазвало неограничено дејство овлашћења на стављање примерака дела у промет у случају када примерци дела у јавном промету више пута промене власника. ... Мишљења смо да се о принципу конзумације права ради и када је о преносу права својине на уметничкој слици у конкретном случају реч, од стране власника који је то право стекао наслеђем од правног претходника, који правни претходник ју је стекао поклоном, и да исти (пренос) нема карактер преноса права интелектуалне својине“.

Према томе, а имајући у виду наведено мишљење Завода за интелектуалну својину, пренос уз накнаду права својине на уметничкој слици као роби, коју је власник слике стекао наслеђем, по основу размене, није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

На пренос права својине на непокретности – стану који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, који се врши по основу уговора о размени за право својине на уметничкој слици као роби (без доплате у новцу), од лица које је ту слику стекло наслеђем, основица пореза на пренос апсолутних права јесте тржишна вредност стана који се преноси.

Надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права, што значи и тржишну вредност за сврху утврђивања пореске основице (имајући у виду и да, сходно начелу једнаке вредности узајамних давања, код теретних уговора код којих обе уговорне стране дају једна другој противвредност за оно што из таквог уговора остварују, права и обавезе морају бити условљена и еквивалентна).

11. На који начин се утврђује пореска основица за непокретности на којима се врши размена права својине, без доплате у новцу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00782/2016-04 од 21.6.2017. год.)

Према одредби члана 27. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на пренос апсолутних права је уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, уколико није нижа од тржишне вредности.

Одредбом члана 27. став 2. Закона прописано је да уколико надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, има право да у року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве поднете у складу са одредбом члана 36. став 1. Закона, односно од дана сазнања надлежног пореског органа за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности.

Ако порески орган у року из става 2. овог члана не утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, пореску основицу чини уговорена цена (члан 27. став 3. Закона).

У случају преноса апсолутног права који није обухваћен одредбама ст. 1. до 5. овог члана, пореску основицу чини тржишна вредност апсолутног права, коју утврђује надлежни порески орган (члан 27. став 5. Закона).

Одредбом члана 28. Закона прописано је да се код размене права из чл. 23, 24. и 24а Закона пореска основица утврђује за свако право које је предмет размене, у складу са одредбом члана 27. Закона.

Одредбом члана 15. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ”, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС и 57/89 и „Сл. лист СРЈ” бр. 31/93, 22/99, 23/99–исправка, 35/99 и 44/99) установљено је начело једнаке вредности давања, према коме, у заснивању двостраних

уговора стране полазе од начела једнаке вредности узајамних давања. Законом се одређује у којим случајевима нарушавање тог начела повлачи правне последице.

Према томе, сходно начелу једнаке вредности узајамних давања, код теретних уговора код којих обе уговорне стране дају једна другој противвредност за оно што из таквог уговора остварују, права и обавезе из таквог уговора морају бити условљена и еквивалентна, а за нарушавање тог начела прописане су правне последице (нпр. поништење уговора у случају очигледне несразмере узајамних давања).

С тим у вези, по нашем мишљењу, а сходно чл. 27. и 28. Закона, на пренос уз накнаду права својине на непокретности који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права (у даљем тексту: „прва“ непокретност“), који се врши по основу уговора о размени за право својине на „другој“ непокретности, без доплате у новцу, основица пореза на пренос апсолутних права јесте тржишна вредност „друге“ непокретности коју преносилац права прима као накнаду за пренос који врши (а која чини уговором опредељену, натурално изражену накнаду, као цену која се може новчано изразити), ако та вредност није нижа од тржишне вредности „прве“ непокретности на којој се пренос права својине врши.

Ако је тржишна вредност „друге“ непокретности која се даје у размену за пренос права својине на „првој“ непокретности, по оцени надлежног пореског органа, нижа од тржишне вредности „прве“ непокретности, пореску основицу чини тржишна вредност „прве“ непокретности.

Ако је пренос права својине на „другој“ непокретности по основу уговора о размени такође предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, пореска основица за тај пренос утврђује се на исти начин као и пореска основица за пренос права својине на „првој“ непокретности, с тим што су непокретности „замениле своје улоге“: пренос права на „првој“ непокретности представља

уговором опредељену, натурално изражену накнаду, као цену која се може новчано изразити, за пренос права својине који се врши на “другој“ непокретности.

Дакле, код размене права својине на (једној) непокретности за право својине на (другој) непокретности, које подлежу плаћању пореза на пренос апсолутних права, а сходно начелу једнаке вредности давања, пореска основица је еквивалентна (основица за један пренос једнака је основици за други пренос), а чини је она тржишна вредност непокретности која је виша: тржишна вредност непокретности на којој се право својине преноси или тржишна вредност непокретности на којој се као уговорена накнада право својине стиче.

Надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права, што значи и тржишну вредност за сврху утврђивања пореске основице.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман накнаде породиљама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-159/2017-04 од 11.8.2017. год.)

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

Предмет опорезивања порезом на доходак грађана су одређене врсте прихода сагласно одредби члана 3. Закона, било да су остварени у новцу, у натура, чињењем или на други начин.

Према одредби члана 9. став 4. Закона о финансијској подршци породици са децом („Сл. гласник РС“, бр. 16/02, 115/05, 107/09 и 104/14–УС) прописано је да општина, односно град могу, ако су обезбедили средства, да утврде и друга права, већи обим права од права утврђених овим законом и повољније услове за њихово остваривање.

Одлуком о додатним облицима заштите породиља на територији града Београда („Сл. лист града Београда“, бр. 44/17, у даљем тексту: Одлука), коју је донела Скупштина Града Београда, заснованој на одредби члана 9. став 4. Закона о финансијској подршци породици са децом, утврђују се додатни облици заштите породиља на територији града Београда које обезбеђује град ради подстицања рађања деце, као и услови и начин остваривања ових облика заштите и друга питања од значаја за остваривање додатних облика заштите породиља.

Према одредби члана 2. Одлуке, додатни облици заштите утврђени овом одлуком су право на новчано давање породиљи (тачка 1) и право на новчано давање незапосленој породиљи (тачка 2).

Додатне облике заштите у виду права на новчано давање породиљи остварује породиља са пријављеним пребивалиштем, пријављеним боравком, односно одобреним сталним боравком (за стране држављанке) на територији града Београда, најмање годину дана пре дана рођења детета (члан 4. Одлуке).

Право из члана 2. тачка 1. Одлуке може остварити породиља независно од висине прихода (члан 6. став 1. Одлуке).

Право из члана 2. тачка 2. Одлуке може остварити породиља која није у радном односу код послодавца – правног или физичког лица, односно која не остварује приходе (по основу оснивачких права у привредном субјекту, по основу пензија и инвалиднина, као и по основу обављања привремених и повремених послова), а чији је укупни месечни приход по члану домаћинства, укључујући и новорођено дете – децу, остварен у периоду од три месеца који претходе месецу у коме је дете за које се подноси захтев рођено, мањи од 10.000,00 динара (члан 3. и члан 6. став 2. Одлуке).

Члан 7. Одлуке предвиђа да се исплата новчаних давања из члана 2. Одлуке врши једнократно на наменски текући рачун породиље, отворен код финансијске организације са којом Градска управа града Београда има закључен уговор, а средства за исплату обезбеђују се из буџета града Београда.

Имајући у виду наведено, када је сагласно Одлуци коју је донела Скупштина Града Београда, свим лицима (породиљама) која испуњавају услове омогућено право на додатни облик заштите у виду права на новчано давање породиљи, односно права на новчано давање незапосленој породиљи, са становишта опорезивања прихода физичких лица порезом на доходак грађана давање које се врши сагласно тој Одлуци не представља опорезиви догађај у конкретном случају.

2. Утврђивање пореза на капитални добитак у случају продаје непокретности коју је обвезник купио у фази изградње и у циљу даље изградње и завршетка радова ради употребе непокретности за становање, сносио трошкове који се односе на грађевинско-занатске радове које је било потребно извршити

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-385/2017-04 од 10.8.2017. год.)

Према наводима у предметном захтеву, физичко лице је на основу купопродајног уговора закљученог 2008. године стекло део непокретности у виду неизграђеног стамбеног објекта („у сивој фази градње“) и, како се указује, сопственим средствима је финансирало комплетне унутрашње завршне радове (о чему има доказе), као и комплетно опремање стана намештајем, уградном кухињом, америчким плакарима, белом техником, расветом, теписима, и сл. Даље се наводи да је 2010. године предметни стан продат и то као комплетно опремљен (са наведеном опремом) за становање, а што је утицало на висину продајне цене предметне непокретности.

Према одредби члана 72. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона, код преноса стварних права на непокретностима представља разлику између продајне и набавне цене права на непокретностима.

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

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права,

удела и хартија од вредности из става 1. овог члана (члан 72. став 3. Закона).

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

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). Код преноса непокретности коју је обвезник сам изградио, набавну цену чини износ трошкова изградње, а ако обвезник не докаже износ трошкова изградње, основица пореза на имовину у години настанка обавезе по основу пореза на имовину (члан 74. став 2. Закона).

Имајући у виду наведено, у случају продаје непокретности коју је обвезник купио у фази изградње (конкретно, стан у изградњи) и у циљу даље изградње и завршетка радова ради употребе непокретности за становање, сносио је трошкове који се односе на грађевинско-занатске радове које је било потребно извршити, набавну цену чини износ трошкова изградње, а ако обвезник не докаже износ трошкова изградње онда је то тржишна цена непокретности која је узета или могла бити узета као основица пореза на имовину у години настанка обавезе по основу пореза на имовину. Напомињемо да се у набавну цену непокретности признају документовани трошкови који су у непосредној вези са изградњом тог новог објекта (нпр. припремни радови, трошкови изградње објекта и др.) али се не признају и трошкови који се односе на опремање непокретности покретним стварима (нпр. намештајем, уградном кухињом, америчким плакарима, белом техником,

расветом, теписима, и сл.). У случају продаје овако изграђене и опремљене непокретности, у продајну цену за потребе утврђивања капиталног добитка урачунава се износ који се односи на цену непокретности, која (цена) у себи не садржи износ који се односи на вредност покретних ствари којима је непокретност опремљена.

3. Порески третман премија добровољног здравственог осигурања које послодавац плаћа у корист запослених и чланова његове уже породице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-440/2015-04 од 12.7.2017. год.)

Како сенаводи, послодавац у складу са уговором који је склопио са друштвом за осигурање, плаћа у корист својих запослених премију за добровољно здравствено осигурање. У складу са предметним уговором корисници добровољног здравственог осигурања су запослени и чланови њихове уже породице (супружници и деца). Истиче се да се висина премије одређује у зависности од старости, здравственог стања и пола запосленог у чију корист се плаћа, као и од броја чланова уже породице запосленог, а који су корисници добровољног здравственог осигурања. Такође, према наводима премија за добровољно здравствено осигурање коју послодавац плаћа за запослене у себи садржи и део премије који се односи на чланове уже породице запосленог обухваћене полисом осигурања, а који имају статус осигураника, односно осигураних лица у смислу уредбе која се односи на добровољно здравствено осигурање и закона којим се уређује здравствено осигурање. Напомиње се да послодавац не плаћа пензијски допринос у добровољни пензијски фонд у корист својих запослених.

Сагласно члану 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), под зарадом, у смислу овог закона, сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Одредбом члана 14. став 1. Закона прописано је да се зарадом, у смислу овог закона, сматрају 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.

Зарадом, у смислу чл. 13. и 14. Закона, сматрају се и премије свих видова добровољног осигурања, као и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене – осигуранике укључене у добровољно осигурање, односно за запослене – чланове добровољног пензијског фонда, у складу са законом који уређује добровољно осигурање, односно добровољне пензијске фондове и пензијске планове (члан 14б став 1. Закона).

Изузетно од става 1. тог члана Закона, зарадом у смислу чл. 13. и 14. Закона не сматра се премија добровољног здравственог осигурања, односно пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене – осигуранике, односно чланове добровољног пензијског фонда, у складу са посебним прописима који уређују наведене области, до износа који је ослобођен од плаћања доприноса сагласно закону који уређује доприносе за обавезно социјално осигурање (члан 14б став 2. тачка 2) Закона).

Одредбом члана 13. став 3. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је основица доприноса за запослене и за послодавце износ који представља збир премије за добровољно здравствено осигурање коју послодавац на терет сопствених средстава плаћа за запослене – осигуранике укључене у добровољно здравствено осигурање у Републици у складу са прописима који уређују добровољно здравствено осигурање и пензијског доприноса у добровољни пензијски фонд који послодавац на терет сопствених средстава плаћа за запослене – чланове добровољног пензијског фонда у складу са прописима који уређују добровољне пензијске фондове и пензијске планове, умањен за износ од 5.589 динара месечно (усклађени износ се примењује од 1. фебруара 2017. године закључно са 31. јануаром 2018. године).

Сагласно члану 16. став 1. Закона о здравственом осигурању („Сл. гласник РС”, бр. 107/05, 109/05–исправка, 57/11, 110/12–УС, 119/12, 99/14, 123/14–УС, 126/14–УС, 106/15 и 10/16–др. закон), осигураним лицима, у смислу тог закона, сматрају се осигураници и чланови њихових породица, којима се у складу са овим законом и прописима донетим за спровођење овог закона обезбеђују права из обавезног здравственог осигурања.

Одредбом члана 17. став 1. тачка 1) Закона о здравственом осигурању прописано је да су осигураници физичка лица која су обавезно осигурана у складу са овим законом, и то, лица у радном односу, односно запослена у привредном друштву, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе и аутономне покрајине, као и код физичких лица (у даљем тексту: запослени).

Права из обавезног здравственог осигурања утврђена Законом о здравственом осигурању обезбеђују се и члановима

породице осигураника из члана 17. став 1. тог закона, осим из става 1. тач. 24) и 25) тог члана.

Одредбама члана 24. став 4. Закона о здравственом осигурању, прописано је да се члановима породице, у смислу тог закона, сматрају:

1) чланови уже породице (супружник или ванбрачни партнер, деца рођена у браку или ван брака, усвојена и пасторчад и деца узета на издржавање);

2) чланови шире породице (родитељи, очух, маћеха, усвојитељ, деда, баба, унучад, браћа и сестре, које осигураник издржава, у смислу прописа о породичној заштити, као и прописа о социјалној заштити и обезбеђивању социјалне сигурности грађана).

У складу са чланом 4. тачка 2) Уредбе о добровољном здравственом осигурању („Сл. гласник РС”, бр. 108/08 и 49/09, у даљем тексту: Уредба) осигураником се сматра физичко лице које је склопило уговор о добровољном здравственом осигурању, или за кога је, на основу његове сагласности, склопљен уговор о добровољном здравственом осигурању са даваоцем осигурања и који користи права утврђена уговором о добровољном здравственом осигурању, као и члан породице осигураника.

Имајући у виду наведено, право на пореско ослобођење по основу премије за добровољно здравствено осигурање по основу члана 14б став 2. тачка 2) Закона може да се оствари по основу премије за добровољно здравствено осигурање коју послодавац плаћа само за своје запослене – осигуранике укључене у добровољно здравствено осигурање у Републици Србији у складу са Закона о здравственом осигурању и Уредбом. С тим у вези, право на пореско ослобођење по основу премије за добровољно здравствено осигурање не може да се оствари за део премије који се односи на чланове уже породице запосленог (осигураника) обухваћене полисом осигурања (који

имају статус осигураника, односно осигураног лица у складу са наведеним одредбама Уредбе и Закона о здравственом осигурању) и такво давање има третман зараде на коју се обрачунавају порези и доприноси.

4. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног продајом непокретности у случају промене висине пореске стопе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-452/2017-04 од 12.7.2017. год.)

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

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

Сагласно одредби члана 77. Закона, стопа пореза на капитални добитак износи 15% и у примени је од 6. октобра 2012. године. У периоду од 1. јула 2001. године до 27. марта 2010. године у примени је била пореска стопа од 20%, а у периоду до 27. марта 2010. године до 6. октобра 2012. године у примени је била стопа од 10%.

Имајући у виду начело временског важења пореских прописа, сагласно одредби члана 5. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС”, бр. 80/02,

84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА), пореска обавеза утврђује се на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона прописано да имају повратно дејство.

Одредбом члана 140. став 3. ЗПППА прописано је да се против коначног пореског управног акта може покренути управни спор, ако законом није друкчије прописано.

Поднета тужба у управном спору не одлаже извршење пореског управног акта (став 5. члан 140. ЗПППА).

Имајући у виду наведено, приход који по основу преноса непокретности физичко лице оствари као разлику између продајне и набавне цене непокретности, опорезује се порезом на капитални добитак по пореској стопи која је била на снази у време преноса непокретности (као момента настанка пореске обавезе).

У вези са питањем које се односи на коришћење ванредног правног лека, указујемо да против коначног пореског управног акта може да се покрене управни спор у складу са Законом о управним споровима („Сл. гласник РС”, бр. 111/09).

5. Порески третман омогућавања рекреације запосленима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-848/2016-04 од 12.7.2017. год.)

Према наводима из захтева, послодавац има намеру да својим запосленима обезбеди рекреацију у виду могућности коришћења теретане, на начин да би закупио простор од другог правног лица (коме би по том основу плаћао месечну закупнину) и тај простор би опремио за теретану тако што би на терет својих средстава купио

потребну опрему. Напомиње се да ће стављање опремљене теретане на располагање запосленима за сврху рекреације бити уређено општим актом послодавца (правилником о раду), као и да ће теретана бити доступна свим запосленима у привредном друштву, тј. као корисници теретане неће бити идентификовани појединци или група појединаца.

Сагласно одредби члана 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), под зарадом, у смислу овог закона, сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

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

Према одредбама става 5. тог члана Закона, основицу пореза на зарату за примања из става 1. овог члана, осим хартија од вредности, представља:

- 1) номинална вредност бонова и новчаних потврда,
- 2) цена која би се постигла продајом робе на тржишту,
- 3) накнада која би се постигла на тржишту за услугу, односно погодност која се чини обвезнику,

4) новчана вредност покривених расхода, увећана за припадајући порез и доприносе за обавезно социјално осигурање које из зараде плаћа запослени (у даљем тексту: припадајуће обавезе из зараде).

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

Зарада из чл. 13. до 14б овог закона опорезује се по стопи од 10% (члан 16. Закона).

Према одредби члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 и 112/15) основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Сагласно одредби члана 105. став 3. Закона о раду („Сл. гласник РС”, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14), под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. тог закона.

Одредбом члана 120. тачка 4) Закона о раду прописано је да општим актом, односно уговором о раду може да се утврди право на друга примања.

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из захтева, у случају када у складу са општим актом послодавац свим запосленима обезбеди рекреацију у виду коришћења теретане на описани начин, то представља примање запослених као чињење или пружање погодности и подлеже плаћању пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде. Основицу пореза и доприноса представља накнада која би се постигла на тржишту за услугу, односно погодност коришћења

теретане од стране обвезника, увећана за припадајуће обавезе из зараде.

6. Порески третман прихода физичког лица оствареног продајом здравствене установе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1216/2016-04 од 7.7.2017. год.)

Према наводима из предметног захтева, правно лице – здравствена установа у смислу Закона о јавним службама, уписана је у судски регистар и нема уписани нити регистровани капитал, тј. није уписан удео у капиталу. Указује се да физичко лице које је оснивач здравствене установе намерава да наведену здравствену установу прода (преносом оснивачког права) трећем лицу.

Сагласно одредби члана 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), капитални добитак, односно губитак 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, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова.

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

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

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

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, с тим да се набавна цена увећава годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. ст. 1. и 8. Закона).

Чланом 4. Закона о јавним службама („Сл. гласник РС”, бр. 42/91, 71/94, 79/05–др. закон и 83/14–др. закон) прописано је да установу, предузеће и други облик организовања за обављање делатности односно послова могу основати, између осталог, и физичка лица.

Сагласно члану 7. Закона о јавним службама, у облицима организовања који се оснивају и послују средствима у различитим облицима својине, право управљања остварује се по основу удела средстава, у складу са законом.

На оснивање, организацију и рад установе, сходно се примењују прописи који се односе на предузећа, ако законом није друкчије одређено, сагласно члану 12. Закона о јавним службама.

Одредбом члана 13. став 1. Закона о јавним службама прописано је да оснивач установе обезбеђује средства потребна за оснивање и почетак рада установе и доноси акт о оснивању.

Акт о оснивању садржи нарочито, између осталог, и износ средстава за оснивање и почетак рада установе и начин обезбеђивања средстава (члан 13. став 2. тачка 4) Закона о јавним службама).

Установа се уписује у судски регистар кад надлежни орган управе утврди да су испуњени услови за почетак рада и обављање делатности који су утврђени законом, тако да уписом у судски регистар установа стиче својство правног лица (члан 15. ст. 2. и 3. Закона о јавним службама).

Према одредби члана 23. став 1. тачка 4) Закона о поступку за упис у судски регистар („Сл. лист СРЈ”, бр. 80/94 и „Сл. гласник РС”, бр. 55/04–др. закон), у судски регистар уписују се оснивачки улози и основни капитал субјекта уписа, као подаци значајни за правни промет.

Према одредби члана 50. став 1. тачка 4) Закона о здравственој заштити („Сл. гласник РС”, бр. 107/05, 72/09–др. закон, 88/10, 99/10, 57/11, 119/12, 45/13–др. закон, 93/14, 96/15 и 106/15), оснивач здравствене установе доноси акт о оснивању који садржи између осталог износ средстава за оснивање и почетак рада здравствене установе и начин обезбеђивања средстава.

Имајући у виду одредбе закона и наводе из захтева, у случају када физичко лице које је оснивач правног лица, конкретно здравствене установе која је уписана у судски регистар сагласно прописима, по основу продаје тог правног лица оствари приход у виду разлике између продајне и набавне цене, тај приход опорезује се порезом на капитални добитак имајући у виду да по својој суштини представља приход по основу преноса удела.

Како се набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка сматра цена по којој је обвезник стекао право, односно удео, уколико, како се наводи, у конкретном случају у судском регистру у коме је уписана здравствена установа није уписан нити регистровани капитал, тј. није уписан удео у капиталу (иако је Законом о поступку за упис у судски регистар прописано да се у судски регистар уписују оснивачки улози и основни капитал субјекта уписа), као набавна цена може да се сматра вредност/износ средстава за оснивање и

почетак рада здравствене установе који је сагласно закону наведен у акту о оснивању установе, а што према начелу фактицитета утврђује у сваком конкретном случају порески орган сагласно одредби члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС”, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16).

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Обавеза плаћања камате због доцње у плаћању пореза на регистровано оружје

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00463/2017-04 од 16.8.2017. год.)

Према одредби члана 26. став 1. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 140/14, 109/15, 112/15 и 105/16, у даљем тексту: Закон), порез на регистровано оружје утврђује решењем надлежни порески орган, на основу података које му за оружје из члана 21. овог закона доставља републички орган управе задужен за унутрашње послове који је издао исправу о регистровању оружја.

Порески обвезник плаћа порез на регистровано оружје у року од 15 дана од дана достављања решења из става 1. овог члана (члан 26. став 3. Закона).

У погледу плаћања пореза, камате, принудне наплате и осталог што није уређено овим законом, примењују се одредбе закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација (члан 27. Закона).

Према одредби члана 75. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06, 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, 5/26 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА), на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава се и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.

На дуговани порез и споредна пореска давања камата, осим камате, камата се обрачунава почев од наредног дана од дана доспелости (члан 75. став 2. ЗПППА).

Ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дуговоаног пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије (члан 76. став 2. ЗПППА).

Пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона плаћање дуговоаног пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности (члан 76. став 3. ЗПППА).

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дуговоаног пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг (члан 76. став 4. ЗПППА).

Према томе, ако порески обвезник – физичко лице утврђени порез на регистровано оружје није платио у року од 15 дана од дана достављања решења, односно у року од 15 дана од дана од којег се решење о утврђивању пореза на регистровано оружје сматра достављеним пореском обвезнику, на износ мање плаћеног пореза камата се обрачунава и плаћа (у складу са чл. 75. и 76. ЗПППА), почев од наредног дана доспелости.

С тим у вези, нема законског основа да се обвезнику коме је плаћање пореског дуга одложено у потпуности отпише камата обрачуната због доцње у плаћању пореза на регистровано оружје, па ни у случају ако обвезник, пре истека рока плаћања дуговоаног пореза на рате исплати тај порез у потпуности, или редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене (укључујући и текуће обавезе

у складу са законом). Наиме, ови обвезници имају право на отпис 50% камате на тај дуг, у складу са чланом 76. ЗПППА.

2. Колико износи процентуално умањење прописаног износа пореза на употребу пловила за пловила која су навршила осам година старости?

Да ли се применом члана 15а Закона пореско ослобођење може остварити за пловила пореских обвезника који се баве риболовом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00535/2017-04 од 10.8.2017. год.)

Према одредби члана 13. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 140/14, 109/15, 112/15 и 105/16, у даљем тексту: Закон), порез на употребу пловила плаћа се на чамце, бродове и јахте, са моторним погоном, као и на плутајуће објекте – угоститељске објекте (у даљем тексту: пвило).

Сагласно одредби члана 15. Закона, порез на употребу пловила плаћа се, и то:

1) на чамце – према дужини пловила исказаној у метрима, снази мотора исказаној у kW, као и постојању, односно непостојању кабине пловила;

2) на бродове и јахте – према снази мотора исказаној у kW;

3) на плутајуће објекте – угоститељске објекте према површини исказаној у m².

Одредбом члана 15. став 2. Закона прописани су износи пореза на употребу пловила у динарима.

Према одредби члана 15. став 4. Закона, прописани износ пореза на употребу пловила умањује се за пловила преко навршених пет година старости, и то за:

- 1) 10% – код пловила преко пет до осам навршених година старости;
- 2) 20% – код пловила преко осам до 10 навршених година старости;
- 3) 30% – код пловила преко 10 навршених година старости.

Према одредби члана 15а Закона, порез на употребу пловила не плаћа се на бродове и на плутајуће објекте – угоститељске објекте, који обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности.

Доказом да брод, односно плутајући објекат – угоститељски објекат, пореском обвезнику непосредно служи за обављање његове регистроване делатности, сматрају се оверена копија документа на основу кога је извршена регистрација, односно извод о регистрованом податку, издат од надлежног органа који садржи делатност пореског обвезника, за чије обављање је потребно поседовање пловила, са приложеном овереном изјавом пореског обвезника, односно његовог овлашћеног лица, о броју и врсти, односно врстама бродова у складу са чланом 15. Закона, односно броју и површини плутајућих објеката – угоститељских објеката, који обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности, са назнаком врсте те делатности. Овере, односно извод, не могу бити старији од шест месеци у односу на дан подношења захтева за упис пловила у уписник (члан 16. став 4. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15), друштво има претежну делатност која се региструје у складу са законом о регистрацији, а може обављати и све друге делатности које нису законом забрањене независно од тога да ли су одређене оснивачким актом, односно статутом.

Извод о регистрованим подацима јесте јавна исправа која садржи регистроване податке о правном или физичком лицу или предмету регистрације, према стању у тренутку издавања извода

(члан 2. тачка 8) Закона о поступку регистрације у Агенцији за привредне регистре („Сл. гласник РС“, бр. 99/11 и 83/14).

Одредбом члана 4. став 1. тач. 1), 2) и 4) Правилника о садржини Регистра привредних субјеката и документацији потребној за регистрацију („Сл. гласник РС“, бр. 42/16), регистар садржи податке о субјекту регистрације који су прописани законом као предмет регистрације, између осталих и о пословном имену, адреси седишта и шифри претежне делатности.

Према томе, за пловило преко пет навршених година старости, а мање од осам или осам навршених година старости, прописани износ пореза на употребу пловила умањује се за 10%. За пловило које је „навршило“ преко осам година старости (макар и осам година и један дан), а највише десет година старости, прописани износ пореза на употребу пловила умањује се за 20%. Примера ради, то значи да се за пловило које навршава осам година старости 1. априла 2017. године, код уписа у уписник, односно код продужавања важности бродског сведочанства или пловидбене дозволе или плутајуће дозволе, које се вршило од 1. априла 2016. а најкасније 1. априла 2017. године, прописани износ пореза на употребу пловила (применом члана 15. став 4. тачка 1) Закона) умањивао за 10%. Након навршених осам година старости конкретног пловила тј. од 2. априла 2017. године прописани износ пореза на употребу пловила за то пловило се умањује за 20% (у складу са одредбом члана 15. став 4. тачка 2) Закона), све док то пловило не наврши десет година старости.

Имајући у виду да се порез на употребу пловила не плаћа на бродове и на плутајуће објекте – угоститељске објекте, који обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности, а на основу доказа у које се убрајају и документ на основу кога је извршена регистрација или извод о регистрованом податку, за пловило које није плутајући објекат – угоститељски објекат, пореско ослобођење прописано одредбом члана 15а Закона

може се остварити само ако је реч о броду који пореском обвезнику непосредно служи за обављање његове регистроване делатности, која је као претежна делатност конкретног обвезника регистрована у Агенцији за привредне регистре (што значи и у случају да је реч о делатности Риболов, Сектор А, Област 03 Рибарство и аквакултуре, Грана 03.1, у складу са Класификацијом делатности, која је саставни део Уредбе о класификацији делатности – „Сл. гласник РС“, бр. 54/10). Наведено пореско ослобођење не може се остварити кад нису испуњени прописани услови (нпр. за пловило које није брод, за брод пореског обвезника који се бави риболовом али ту делатност није регистровао као претежну...).

Предметни захтев за измену елемената за опредељивање износа пореза на употребу пловила – чамаца, у делу дужине пловила исказане у метрима, има карактер иницијативе која ће бити размотрена приликом наредних измена и допуна Закона.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Поступање надлежних другостепених органа јединица локалне самоуправе у поступцима за решавање по жалбама на решења након 1. јула 2017. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-173/2017-04 од 11.8.2017. год.)

Одредбом члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, у поступцима у којима доносе пореске управне акте, укључујући и акте у управном поступку за које је прописана примена ЗПППА.

Одредбама члана 160. тач. 7) и 7б) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16), које су се примењивале до 30. јуна 2017. године, било је прописано да Пореска управа:

7) одлучује о жалбама изјављеним против решења донетих у пореском поступку од стране организационих јединица Пореске управе;

76) одлучује по правним лековима уложеним против пореских управних аката које од 1. јануара 2013. године донесе јединица локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе из члана 2а став 1. овог закона.

Према члану 165. став 1. ЗПППА, по жалбама изјављеним против првостепених решења донетих у пореском поступку, односно у поступцима из члана 2а став 1. ЗПППА, решава другостепени орган – министарство надлежно за послове финансија.

Према одредбама члана 25. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 108/16, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама), одредбе тог закона, које се односе на утврђивање надлежности другостепеног органа и решавање у другостепеним пореским поступцима примењиваће се почев од 1. јула 2017. године, када престају и надлежности Пореске управе у погледу овлашћења за решавање у другостепеном пореском поступку .

Предмете у којима није окончан поступак пред другостепеним пореским органом, до 30. јуна 2017. године, преузеће другостепени орган утврђен овим законом.

Сходно претходно наведеном, надлежни другостепени орган – министарство надлежно за послове финансија – Сектор за другостепени порески и царински поступак, почев од 1. јула 2017. године, решава по жалбама изјављеним против првостепених решења донетих у пореском поступку надлежних пореских органа, по предметима у којима до 30. јуна 2017. године није окончан поступак пред другостепеним пореским органом, као и по жалбама поднетим на акте јединице локалне самоуправе које доносе након 1. јула 2017. године, у управним поступцима за које је прописана примена ЗПППА.

2. Поступање Пореске управе у другостепеном пореском поступку по правним лековима уложеним против пореских управних аката које доносе јединице локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе које те јединице утврђују, контролишу и наплаћују

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-587/2017-04 од 11.8.2017. год.)

Поводом дописа који је 19. јула 2017. године достављен овом министарству, у вези примене закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација поводом мишљења Министарства финансија број: 011-00-00554/2016-04 од 27. јуна 2016. године, које се односи на поступање Пореске управе у другостепеном пореском поступку по правним лековима уложеним против пореских управних аката које доносе јединице локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе које те јединице утврђују, контролишу и наплаћују, обавештавамо вас следеће:

Министарство финансија је предметно мишљење којим је утврђена надлежност Пореске управе за одлучивање по правним лековима уложеним против пореских управних аката које доноси јединица локалне самоуправе у пореском поступку, донело у складу са тада важећим одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16).

Законом о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији (у даљем тексту: Закон о изменама и допунама) који је објављен у „Службеном гласнику Републике Србије“, број 108 од 29. децембра 2016. године, извршене су измене, између осталог, у вези промене органа надлежног за решавање у другостепеном пореском поступку, тако што се уместо досадашњег другостепеног пореског органа образованог при Пореској управи, та надлежност, почев од 1. јула 2017. године, прописује за другостепени орган у Министарству финансија – Сектор за другостепени порески и царински поступак, шири се и делокруг надлежности другостепеног органа у погледу решавања по жалбама на акте које доносе јединице локалне самоуправе.

Наиме, одредбом члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, у поступцима у којима доносе пореске управне акте, укључујући и акте у управном поступку, за које је прописана примена ЗПППА.

Одредбама члана 160. тач. 7) и 7б) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16), које су се примењивале до 30. јуна 2017. године, било је прописано да Пореска управа:

7) одлучује о жалбама изјављеним против решења донетих у пореском поступку од стране организационих јединица Пореске управе;

7б) одлучује по правним лековима уложеним против пореских управних аката које од 1. јануара 2013. године донесе јединица локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе из члана 2а став 1. овог закона.

Према члану 165. став 1. ЗПППА, по жалбама изјављеним против првостепених решења донетих у пореском поступку, односно у поступцима из члана 2а став 1. ЗПППА, решава другостепени орган – министарство надлежно за послове финансија.

Према одредбама члана 25. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 108/16, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама), одредбе тог закона, које се односе на утврђивање надлежности другостепеног органа и решавање у другостепеним пореским поступцима примењују се почев од 1. јула 2017. године, када престају и надлежности Пореске управе у погледу овлашћења за решавање у другостепеном пореском поступку.

Предмете у којима није окончан поступак пред другостепеним пореским органом, до 30. јуна 2017. године, преузеће другостепени орган утврђен овим законом.

Сходно претходно наведеном, надлежни другостепени орган – министарство надлежно за послове финансија – Сектор за другостепени порески и царински поступак, почев од 1. јула 2017. године, решава по жалбама изјављеним против првостепених решења донетих у пореском поступку надлежних пореских органа, по предметима у којима до 30. јуна 2017. године није окончан поступак пред другостепеним пореским органом, као и по жалбама поднетим на акте јединице локалне самоуправе које доносе након 1. јула 2017. године, у управним поступцима за које је прописана примена ЗПППА.

3. Да ли се у поступку одлагања плаћања пореза може као средство обезбеђења прихватити јемство другог правног лица које се налази у поступку реорганизације?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00327/2017-04 од 2.8.2017. год.)

Одредбом члана 74. ст. 1–6. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗППА) прописано је да се у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, од пореског обвезника захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

- 1) хипотека на непокретности пореског обвезника;
- 2) залога на покретним стварима пореског обвезника;
- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине;
- 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;
- 6) меница авалирана од стране пословне банке.

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

У поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, Пореска управа одлучује из којих од предложених, односно од других, пореском обвезнику доступних

средстава обезбеђења, из става 2. овог члана, ће се најефикасније наплатити дуговани порез и о томе обавештава пореског обвезника.

Доказ да је обезбедио средства обезбеђења из става 4. овог члана порески обвезник доставља Пореској управи као услов за потписивање споразума, односно доношење решења из члана 73. став 6. овог закона.

Изузетно од ст. 1–5. овог члана, од пореског обвезника не захтева се испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. овог закона, као ни давање средстава обезбеђења наплате – ако дуговани порез из члана 73. став 3. овог закона, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то:

- 1) за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара;
- 2) за физичко лице – до 200.000 динара.

Сагласно наведеном, у поступку одлучивања по поднетом захтеву за одлагање плаћања дуговоаног пореза од стране пореског обвезника, Пореска управа као средство обезбеђења може прихватити јемство другог правног које се налази у поступку реорганизације и које као јемство пружа залогу на тачно одређеној имовини на којој је власник (уз сагласност Привредног суда да та имовина није предвиђена за редовно пословање и није предвиђена за намирење поверилаца у поступку реорганизације).

Међутим, напомињемо да у сваком конкретном случају надлежни порески орган одлучује које средство обезбеђења ће прихватити ради обезбеђења пореског потраживања (прописаних чланом 74. став 2. ЗПППА), под условима да вредност тог средства обезбеђења не може бити мања од 120% висине дуговоаног пореза чија се наплата обезбеђује, као и да ће се дуговани порез из тог средства обезбеђења најефикасније наплатити.

4. Временско важење норме којом се прописује увећање целокупног пореског дуга који је предмет принудне наплате за 5% на дан почетка поступка принудне наплате

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-107-1/2017-04 од 21.6.2017. год.)

Поводом захтева за допуну мишљења број: 413-00-107/2017-04 од 25. маја 2017. године, са питањем у погледу временског важења норме којом се прописује увећање целокупног пореског дуга који је предмет принудне наплате за 5% на дан почетка поступка принудне наплате, а у вези примене прописа којим се уређује порески поступак и пореска администрација, указујемо на следеће:

Одредбом члана 5. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се пореска обавеза утврђује на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.

Радње у пореском поступку регулисане су прописима који су на снази у време када се предузимају (члан 5. став 3. ЗПППА).

Према одредбама члана 75. ст. 1. и 2. ЗПППА, на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава се и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто. На дуговани порез и споредна пореска давања, осим камате, камата се обрачунава почев од наредног дана од дана доспелости.

Према одредби члана 76. став 2. ЗПППА, ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дугованог пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Према одредби члана 83. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13 и 108/13), која је била у примени до 3. јула 2014. године, пореска обавеза се увећава за посебну једнократну таксу на принудну наплату пореза у висини од 5% од износа доспелих, а неплаћених пореза, која се обрачунава и приписује главном дугу на дан почетка поступка принудне наплате.

Према одредби члана 78. став 1. тачка 3) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14), која је била у примени од 4. јула 2014. године до 31. децембра 2015. године, покретање поступка принудне наплате имало је за последицу, између осталог, увећање целокупног пореског дуга који је предмет принудне наплате за 5% на дан почетка поступка принудне наплате.

Према одредби члана 78. став 1. тачка 3) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15), која је у примени почев од 1. јануара 2016. године, покретање поступка принудне наплате има за последицу, између осталог, увећање пореског дуга који у себи не садржи камату и који је предмет принудне наплате за 5% на дан почетка поступка принудне наплате на који се обрачунава камата.

Одредбом члана 78. став 1. тачка 3) ЗПППА која је била у примени од 4. јула 2014. године до 31. децембра 2015. године, било је прописано да се на увећање целокупног пореског дуга који је предмет принудне наплате, за 5%, на дан почетка поступка принудне наплате, није обрачунавала камата.

Почев од 1. јануара 2016. године, на увећање пореског дуга који у себи не садржи камату и који је предмет принудне наплате, за 5%, на дан почетка поступка принудне наплате, обрачунава се камата у складу са одредбама ЗПППА.

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли постоји могућност смањења износа републичке административне таксе која се плаћа за издавање уверења о држављанству Републике Србије у поступку издавања нове личне карте због лоше материјалне ситуације таксеног обвезника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-301/2017 од 28.7.2017. год.)

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 51/03–исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05–др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13– др. закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16 и 61/17, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају републичке административне таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом републичких административних такси (у даљем тексту: Тарифа) која је саставни део Закона. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

Обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа (члан 3. став 1. Закона).

Према одредби члана 11. став 1. Закона, такса се плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано.

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

Тарифним бројем 1. Одељка А Тарифе прописана је такса за захтев, ако Законом није друкчије прописано, у износу од 310 динара.

Тарифним бројем 220. став 1. Одељка А Тарифе прописана је такса за уверење из матичних књига, ако тим законом није друкчије прописано у износу од 460 динара,

Тарифним бројем 221. Одељка А Тарифе прописано је да се плаћа такса за изводе из матичних књига на домаћем обрасцу, у износу од 120 динара, односно за изводе из матичних књига намењених иностранству, у износу од 410 динара.

Одредбама члана 24. ст. 1 и 3. Закона о личној карти („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 и 36/11) прописано је да се за издавање личне карте плаћа накнада, која обухвата цену обрасца личне карте и трошкове техничке израде. У поступку издавања личне карте не плаћа се такса. Законом о републичким административним таксама није прописана такса за издавање личне карте.

Сходно наведеном, у поступку издавања личне карте не плаћа се такса, а трошкови издавања личне карте прописани су Законом о личној карти.

Међутим, када се лице захтевом обраћа органу за издавање личних докумената (за уверење из матичних књига и за изводе из матичних књига) такса се плаћа за захтев по Тарифном броју 1. Одељка А Тарифе, за уверење из матичних књига по Тарифном броју 220. став 1. Одељка А Тарифе и за изводе из матичних књига по Тарифном броју 221. Одељка А Тарифе.

Имајући у виду претходно наведено, обавештавамо Вас да, нажалост, Законом није прописана могућност смањења износа републичке административне таксе која се плаћа за издавање личних докумената (у конкретном случају, уверења о држављанству Републике Србије) у поступку издавања личне карте.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман прихода које оствари нерезидентно правно лице – резидент Републике Италије, по основу камате од резидентног правног лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-469/2017-04 од 28.7.2017. год.)

Како се наводи, резидентно привредно друштво набавило је опрему од нерезидентног правног лица – резидента Републике Италије (у даљем тексту: нерезидент), за коју је уговорено плаћање на (месечне) рате са каматом. Даље се наводи да резидент обрачунава и плаћа порез на добит по одбитку приликом исплате (уговорене) камате (по доспећу сваке рате) по стопи од 20%, с обзиром да у моменту исплате прихода нерезиденту не поседује потврду о резидентности. С тим у вези, поставља се питање могућности повраћаја више плаћеног пореза на добит по одбитку, ако се накнадно прибави потврда о резидентности за конкретног нерезидента.

Сходно члану 40. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу камата.

У смислу члана 40а Закона, код обрачуна пореза на добит по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је

нерезидент стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

У складу са чланом 40а став 6. Закона, ако исплатилац прихода у моменту исплате прихода нерезиденту не располаже потврдом из става 2. овог члана, дужан је да приликом исплате прихода примени одредбе овог закона.

Ако нерезидентно правно лице достави надлежном пореском органу потврду из става 2. овог члана, разлика између износа плаћеног пореза из става 6. овог члана и износа пореза за који би постојала обавеза плаћања да је обвезник у моменту исплате прихода располагао потврдом из става 2. овог члана, сматра се више плаћеним порезом (члан 40а став 7. Закона).

У смислу одредаба члана 71. ст. 1. и 2. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту када је приход остварен, односно исплаћен, при чему приход из става 1. овог члана представља бруто приход који би нерезидентно правно лице остварило, односно наплатило да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

Између СФР Југославије и Италијанске Републике закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 2/83 (у даљем тексту: Споразум) који се примењује од првог јануара 1986. године.

Споразум производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Италије.

Напомињемо да Устав Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 98/06), у члану 16, поред осталог, предвиђа да су општеприхваћена

правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Споразум, у члану 11. (Камата) ст. 1, 2. и 3. прописује:

„1. Камата настала у држави уговорници и исплаћена резиденту друге државе уговорнице може се опорезивати у тој другој држави.

2. Камата из става 1. овог члана може бити опорезивана и у држави уговорници у којој настаје, сагласно законима те државе, али тако разрезан порез не може бити већи од 10 одсто од бруто износа камате. Надлежни органи држава уговорница заједнички се договарају о начину примене овог ограничења.

3. Израз „камата“, употребљен у овом члану, означава доходак од државних хартија од вредности, обвезница или облигација, независно од тога да ли су обезбеђене залогом и да ли се на основу њих учествује у добити, доходак од потраживања сваке врсте, као и сваки други доходак који је изједначен са дохотком од позајмљеног новца према пореском закону државе у којој доходак настаје.“

Поред наведеног, ставом 5. истог члана Споразума прописано је да се сматра да камата настаје у држави уговорници ако је исплатилац сама та држава, њена друштвено-политичка заједница, локална управа или резидент те државе.

Имајући у виду наведено, камата коју у Републици Србији оствари правно лице, резидент Републике Италије, опорезује се у Републици Србији применом бенефициране стопе пореза по одбитку од 10 одсто од бруто износа камате и уз, претходно, испуњење услова да је нерезидентно правно лице домаћем исплатиоцу камате пружио доказ (потврду о резидентности потписану и оверену од стране надлежних органа Републике Италије) да је прималац камате резидент Републике Италије и, истовремено, стварни власник камате.

Потврђивање статуса резидентности Републике Италије, нерезидент доказује овером (потписом и печатом) надлежног органа матичне државе (на основу члана 3. – Опште дефиниције, став 1, тачка i), подтачка ii) Споразума, то је министарство финансија Републике Италије) 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.

С тим у вези, а имајући у виду да израз „камата“, сходно Споразуму, означава доходак од потраживања сваке врсте, сматрамо да је приход који у конкретном случају оствари нерезидент (резидент Републике Италије) по основу уговорене камате за плаћање набављене опреме предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. Закона. Сагласно наведеном, уколико резидент приликом плаћања, односно исплате накнаде по основу камате нерезиденту не поседује потврду о резидентности, дужан је да обрачуна и плати порез по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. тачка 3) Закона, по стопи од 20%. Међутим ако нерезидент накнадно обезбеди потврду о резидентности може да оствари право на повраћај више плаћеног пореза у износу разлике између износа плаћеног пореза по стопи од 20% и износа пореза по стопи од 10% (за који би постојала обавеза плаћања да је у моменту исплате прихода располагао потврдом о резидентности). Предметно право на повраћај нерезидент може да оствари преко резидентног исплатиоца, који је обрачунао, обуставио и уплатио порез по одбитку на прописане рачуне у моменту када је приход остварен, подношењем захтева за повраћај више плаћеног пореза надлежном пореском органу, уз који је дужан да приложи доказе о испуњењу услова прописаних чланом 40а ст. 1. и 2. Закона (потврду о резидентности и да је нерезидент стварни власник прихода). Напомињемо да је поступање по поднетом захтеву за повраћај више плаћеног пореза уређено законом који уређује порески поступак и пореску администрацију који је у надлежности Пореске управе.

2. Прибављање потврде о резидентности командитног друштва (адвокатске канцеларије) из Велике Британије која је фискално транспарентни ентитет, односно порески третман накнаде по основу адвокатских услуга које је предметна адвокатска канцеларија пружила резидентном правном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00185/2017-04 од 28.7.2017. год.)

Како наводите, резидентно правно лице примило је од адвокатске канцеларије из Велике Британије (у даљем тексту: Адвокатска канцеларија) услугу правног саветовања у вези са специфичном трансакцијом набавке имовине. За пружене услуге рачун издаје Адвокатска канцеларија.

Адвокатска канцеларија је банци доставила потврду о резидентности коју су издали надлежни органи у Великој Британији, у којој се наводи да Адвокатска канцеларија (која у Великој Британији или форму командитног друштва – енгл. Limited Liability Partnership) није порески резидент у Великој Британији у смислу уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Србијом, већ да су резиденти Велике Британије (у смислу уговора о избегавању двоструког опорезивања) поједини (у потврди наведени) чланови командитног друштва (физичка лица/адвокати – партнери у Адвокатској канцеларији).

Резидентно правно лице (као додатну документацију) поседује писану потврду Адвокатске канцеларије о подели накнаде за пружене услуге коју Адвокатској канцеларији треба да исплати резидентно правно лице (од укупно остварене накнаде, 82,03% треба да се исплати физичким лицима/адвокатима – партнерима у Адвокатској канцеларији – резидентима Велике Британије, док остатак накнаде треба да се исплати физичким лицима/адвокатима

– партнерима у Адвокатској канцеларији – резидентима других држава са којима Република Србија примењује уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и резидентима држава са којима Република Србија не примењује уговор о избегавању двоструког опорезивања).

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

I Члан 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту ЗПДПЛ) прописује да се, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава и плаћа на приход који оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Сходно члану 40а став 1. ЗПДПЛ, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, резидента Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) и да је нерезидент стварни власник прихода.

II Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01 ... 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) у члану 8. прописује да је обвезник пореза на доходак грађана и физичко лице које није резидент (у даљем тексту: нерезидент) за доходак остварен на територији Републике.

Чланом 85. став 1. тачка 15. ЗПДГ прописано је да се осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу

са ЗПДГ, а нарочито сви друга приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

Порез на други приход обрачунава се и плаћа на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкова у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 4. ЗПДГ.

Стопа пореза на остале приходе износи 20% (члан 86. став 1. ЗПДГ).

Порез на други приход обрачунава се и плаћа по одбитку када је исплатилац прихода правно лице или предузетник, сагласно одредбама чл. 99. и 101. ЗПДГ.

Члан 107а став 1. ЗПДГ прописује да код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, резидента Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) и да је он стварни власник прихода.

III Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 7/82, у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1.1.1983. године.

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

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

Споразум, у члану 7. (Дохоци од пословања – по данашњој терминологији: Добит од пословања) став 1, између осталог, прописује да се добит (у конкретном случају, накнада од услуга) предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, предузећа Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) опорезује само у тој држави (у конкретном случају, само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне пословне јединице која се у њој налази (што, као чињеница, није наведено у вашем захтеву).

Споразум, у члану 14. (Самосталне личне делатности) прописује:

„1. Доходак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) од професионалних делатности или других самосталних делатности сличне врсте опорезују се само у тој држави (у конкретном случају, у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске) осим ако он има сталну базу коју редовно користи у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) у циљу обављања својих делатности. Ако он има такву сталну базу, доходак може бити опорезован у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) али само до оног износа који се приписује тој сталној бази.

2. Изузетно од одредаба става 1. овог члана, доходак који резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) остварује од самосталних делатности које врши у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) не опорезују се у тој другој држави ако:

а) резидент укупно не борави у другој држави уговорници дуже од 183 дана у току односне календарске године;

б) резидент не располаже сталном базом у другој држави уговорници за време које укупно прелази 183 дана у току календарске године.

3. Израз „професионалне делатности“ посебно обухвата самосталне научне, књижевне, уметничке, образовне или наставне делатности, као и самосталне делатности лекара, адвоката, инжењера, архитеката, стоматолога и рачуновођа.“

Имајући у виду наведено, у циљу остваривања погодности из Споразума (опорезивања, у конкретном случају, накнада од пружених адвокатских услуга само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске – ово из разлога јер односна накнада није остварена преко сталне пословне јединице у Републици Србији) неопходно је да нерезидентни прималац накнада од услуга (у конкретном случају, Адвокатска канцеларија из Велике Британије) резидентном исплатиоцу накнаде презентује потврду о резидентности.

Међутим, будући да се (у конкретном случају) ради о командитном друштву – Адвокатској канцеларији из државе (у конкретном случају, из Велике Британије) која његово опорезивање врши на тзв. фискално транспарентан начин (пословни резултат друштва лица приписује се њиховим члановима и, ако су чланови физичка лица, опорезује порезом на доходак физичких лица односно командитар се, обично, опорезује лично (као физичко лице) на свој удео у имовини и добити командитног друштва), по нашем мишљењу, неопходно је да сваки појединачни командитар (у конкретном случају, физичко лице/адвокат) резидентном исплатиоцу накнаде за услуге поднесе доказ (потврду) о сопственој резидентности државе са којом је Република Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, са Уједињеним Краљевством Велике Британије и Северне Ирске) што је чињеница коју наводите у вашем захтеву.

С обзиром на изнето, односно да се (у конкретном случају) приход од накнада за услуге приписује командитарима – физичким лицима (адвокатима) партнерима у Адвокатској канцеларији, наведени приход се за односна физичка лица сматра дохотком од самосталних личних делатности из члана 14. Споразума, који се опорезује само у држави резидентности (у конкретном случају, само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске) – ово под условом да нису испуњени услови из члана 14. став 2. Споразума (у супротном, односно уколико су испуњени услови из члана 14. став 2. Споразума, право опорезивања имала би Република Србија, у складу са чл. 85. и 86. ЗПДГ).

С тим у вези, уколико, у конкретном случају (како наводите у вашем захтеву), сви командитари – физичка лица, чланови Адвокатске канцеларије нису резиденти Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске (већ су неки од њих резиденти других држава са којима Република Србија примењује уговор о избегавању двоструког опорезивања или су резиденти држава са којима Република Србија нема закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања) сматрамо да би резидентни исплатилац (у конкретном случају) накнада од услуга (имајући у виду те две ситуације) требало да поступи на следећи начин:

Од укупног износа накнаде коју (формално) треба исплатити Адвокатској канцеларији, на 82,03% накнаде која се (суштински) исплаћује командитарима (физичким лицима/адвокатима – партнерима у Адвокатској канцеларији) за које је достављена (валидна) потврда о резидентности Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске, требало би применити решење из Споразума (неопорезивање накнаде у Републици Србији – што значи да право опорезивања накнаде припада само Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске). Посебно указујемо да за наведено поступање није од значаја начин (процент) на који ће се наведена накнада, даље, расподелити сваком појединачном командитару (физичком лицу/адвокату – партнеру у Адвокатској

канцеларији). Аналогно би требало поступити и у случају примене уговора о избегавању двоструког опорезивања са другим државама уговорницама (за које у предметном захтеву не наводите конкретне податке).

У случају командитара (физичких лица/адвоката – партнера у Адвокатској канцеларији) који су резиденти држава са којима Република Србија нема закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (нерезиденти Републике Србије), на део накнаде остварен радом на територији Републике Србије (уколико је то случај) који се исплаћује тим лицима, требало би применити решење из чл. 85. и 86. ЗПДГ (опорезивање стопом пореза по одбитку од 20% на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкова у износу од 20%). У супротном, предметна накнада која није остварена радом на територији Републике Србије, не подлеже плаћању пореза на доходак грађана сагласно ЗПДГ.

3. Порески третман зарада из радног односа које, радом на територији Бугарске, оствари српски држављанин упућен на рад у Бугарску – резидент Бугарске

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00517/2017-04 од 11.7.2017. год.)

Како се наводи, порески обвезник је српски држављанин (са пријављеним пребивалиштем у Републици Србији) запослен код српског послодавца, упућен на привремени рад у Бугарску (у 2015. години). Порески обвезник је на територији Бугарске боравио и радио током целе 2015. године, закључно са 30.11.2016. године, док му је (у наведеном периоду) зараде исплаћивао српски послодавац. За 2015. и 2016. годину порески обвезник поседује потврду о резидентности Бугарске (коју су издали и оверили надлежни органи Бугарске) уз указивање да је порез на зараде плаћен у Бугарској, с

чим у вези не постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на зараде од стране српског послодавца (што није ни чињено), као ни плаћања годишњег пореза на доходак грађана у Републици Србији.

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

I Сходно члану 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије (у даљем тексту: резидент) за доходак остварен на територији Републике (у даљем тексту: Република) и у другој држави.

Резидент Републике, у смислу овог закона, јесте и физичко лице које:

(1) на територији Републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или

(2) на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години (члан 7. став 2. Закона).

Сходно члану 8. Закона, обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент (у даљем тексту: нерезидент) за доходак остварен на територији Републике.

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

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

2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике.

II Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Бугарске закључен је Уговор о избегавању

двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 1/99, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2001. године.

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

Напомињемо да Устав Републике Србије („Сл. 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 15. (Радни однос) у ставу 1, прописује:

„1. Зависно од одредаба чл. 16, 18, 19, 20. и 21. овог уговора, зараде и друга слична примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Бугарске) оствари из радног односа опорезују се само у тој држави (у конкретном случају, само у Бугарској), осим ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији). Ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији), такве зараде које су у њој остварују могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији).“

Суштина наведеног решења које, у конкретном случају, предвиђа опорезивања зарада само у Бугарској је да ће Бугарска имати искључиво право опорезивања зарада из радног односа (без обзира на то ко је исплатилац зарада – у конкретном случају, резидент Републике Србије) само ако се радни однос (рад) физички обавља у Бугарској, односно само ако се делатност у односу на коју се исплаћују зараде, обавља у Бугарској, тј. ако је запослено лице физички присутно у Бугарској ради обављања радног односа што је, у конкретном случају, податак који се наводи у предметном допису.

Посебно указујемо да се наведено тумачење Уговора базира на чињеници да је физичко лице које остварује зараду радом на територији Бугарске, неспорно резидент Бугарске. Ово из разлога

јер то закључујемо на основу навода из предметног дописа (у којем се не наводи да је та чињеница оспорена од стране надлежних органа Републике Србије).

Имајући у виду наведено, зараде које, радом на територији Бугарске, оствари резидент Бугарске опорезују се само у Бугарској (у свему у складу са домаћим пореским законодавством Бугарске).

Наведено се односи на цедуларно опорезивање зарада исплаћених током године, као и на опорезивање годишњим порезом на доходак грађана.

4. Опорезивање капиталног добитка који нерезидентно физичко лице – резидент Савезне Републике Немачке оствари продајом 100 одсто удела у друштву са ограниченом одговорношћу регистровано у Републици Србији, страном или домаћем, правном или физичком лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00481/2017-04 од 5.7.2017. год.)

Како се, додатно, наводи у конкретном случају, реч је о физичком лицу које је, истовремено, држављанин и Републике Србије и Савезне Републике Немачке, који има пријављено пребивалиште и у Републици Србији и у Савезној Републици Немачкој, поседује идентификациона документа и у Републици Србији (личну карту) и у Савезној Републици Немачкој, уз повремене боравак у Републици Србији (ради руковођења компанијом у Републици Србији чији је оснивач и директор) и уобичајени боравак у Савезној Републици Немачкој (где живи у својој породичној намештој кући и где, такође, поседује приватну компанију којом управља) уз поседовање непокретности и у Републици Србији и у Савезној Републици Немачкој.

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 12/88, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1989. године.

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

Напомињемо да Устав Републике Србије („Сл. 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.

I Члан 1. Уговора (Лица на која се примењује уговор) прописује да се Уговор примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије или Савезне Републике Немачке).

Посебно указујемо да физичко лице, за потребе примене Уговора, сагласношћу обе државе уговорнице, може бити резидент само једне државе уговорнице.

У супротном (ако обе државе уговорнице, за потребе примене Уговора, односно физичко лице сматрају својим резидентом), то лице неће моћи да се позива на примену одредаба предвиђених Уговором.

Имајући у виду наведено, оцењујемо да има основа да се односно физичко лице, за потребе примене Уговора (последично, и за потребе примене домаћег пореског законодавства) сматра резидентом само Савезне Републике Немачке, што је чињеница којом ћемо се руководити у наставку (ово из разлога јер сматрамо да су личне и економске везе односног физичког лица чвршће и јаче

са Савезном Републиком Немачком него са Републиком Србијом – уз, подразумевано, презентовање валидне потврде о резидентности Савезне Републике Немачке).

Напомињемо да оваквим ставом Министарство финансија, за потребе примене Уговора, ни у ком случају не прејудуцира коначни резидентни статус односног физичког лица, о чему ће своје мишљење (на основу одговарајућих, додатних, доказа – уколико такви постоје), такође, дати и надлежни органи Пореске управе који су у позицији да такве доказе непосредно цене.

II Уговор, у члану 14. (Приходи од имовине – по данашњој терминологији: Капитални добитак), поред осталог, у ставу 3, прописује да се приходи од отуђења права из уговора о улагању средстава (независно од тога да ли су по основу тог улагања стечене акције или удели) у југословенску организацију удруженог рада (данас, у привредно друштво које се, за пореске сврхе, сматра резидентом Републике Србије) могу опорезивати у Југославији.

С тим у вези, указујемо 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 Савезне Републике Немачке, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Наведено значи да, у конкретном случају, Република Србија (као држава извора капиталног добитка) има право опорезивања капиталног добитка (у складу са одредбама домаћег пореског законодавства – Закона о порезу на доходак грађана), као и да то право (опорезивања капиталног добитка) има и Савезна Република Немачка (у складу са одредбама домаћег пореског законодавства).

III У циљу избегавања двоструког опорезивања, порески третман наведеног капиталног добитка у Савезној Републици Немачкој одређује се сходно одредбама члана 24. (Ослобађање од двоструког опорезивања) став 1. Уговора.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Начин књижења уплаћеног износа у пословним књигама привредног друштва по пресуди Привредног суда и решења Привредног апелационог суда

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-537/2017-16 од 8.8.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14, у даљем тексту: Правилник) прописан је Контни оквир и садржина рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике који, у складу са Законом, пословне књиге воде по систему двојног књиговодства.

Одредбама члана 55. став 10. прописано је да се на рачуну 669 – *Остали финансијски приходи*, исказују финансијски приходи за које није прописан посебан рачун у оквиру рачуна групе 66. Међутим, на рачуну 679 – *Остали непоменути приходи*, исказују се остали непоменути приходи за које није прописан посебан рачун у оквиру групе 67, а где спадају и приходи по основу накнађених

штета, приходи по основу наплаћених пенала, као и други непословни приходи.

Имајући у виду претходно наведено, мишљења смо да остварени приход по пресуди Привредног суда и решења Привредног апелационог суда, нема карактер финансијског прихода и не би требало бити евидентиран на рачуну 669 – *Остали финансијски приходи* (као што је у предметном захтеву наведено), јер се на овом рачуну исказује пре свега приход од дивиденде (осим дивиденди остварених у односу са матичним, зависним и осталим повезаним лицима). Наведени приход би, према нашем мишљењу, требало евидентирати на одговарајућем аналитичком рачуну у оквиру групе рачуна 67 – *Остали приходи*.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

2. Питања везана за Правилник о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем:

- 1) Који би био најкаснији рок за достављање извештаја о извршеном попису од стране комисије за попис надлежном органу правног лица и рок за његово усвајање у случају када је попис 30. септембра?**
- 2) Да ли је у том случају потребно свођење на дан 31. децембра?**
- 3) Шта се подразумева под термином „уписивање у пописне листе натуралних промена насталих у периоду вршења пописа пре и после 31. децембра године за коју се врши попис“, члан 9. став 1. тачка 2) Правилника?**

4) Шта се подразумева под термином „свођење на стање на дан 31. децембра“, члан 9. став 1. тачка 2) Правилника?

5) Да ли је у случају погона који је попис обавио раније (20. септембар) потребно приказати преглед промена од дана физичког завршетка пописа до 30. септембра уколико је реч о друштву које води сталну количинску и вредносну евиденцију о улазу и излазу имовине?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-2238/2017-16 од 8.8.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 16. став 2. Закона прописано је да правно лице, односно предузетник врши попис имовине и обавеза и усклађује стање по књигама са стањем по попису на крају пословне године.

Одредбама члана 9. став 1. Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем („Сл. гласник РС“, бр. 118/13 и 137/14, у даљем тексту: Правилник) прописано је да попис, између осталог, обухвата и уписивање у пописне листе натуралних промена насталих у периоду вршења пописа пре и после 31. децембра године за коју се врши попис и свођење на стање на дан 31. децембра те године. Изузетно од става 1. тачка 2) овог члана, правно лице, односно предузетник који води сталну количинску и вредносну евиденцију о улазу и

излазу имовине, као стање по попису на дан 31. децембра може уписати њено књиговодствено стање на тај дан, под условом да је у току године извршен попис имовине и да су вишкови и мањкови утврђени тим пописом прокњижени на основу одлуке надлежног органа правног лица, односно предузетника.

Одредбама члана 13. став 1. Правилника утврђено је да се о извршеном попису саставља извештај који садржи: стварно и књиговодствено стање имовине и обавеза; разлике између стварног стања утврђеног пописом и књиговодственог стања; узроке неслагања између стања утврђеног пописом и књиговодственог стања; предлоге за ликвидацију утврђених разлика (пребијање мањкова и вишкова насталих по основу замена, начин накнађивања мањкова и приходовања вишкова, отписивања застарелих потраживања, приходовања застарелих обавеза и др.); начин књижења; примедбе и објашњења лица који рукују односно која су задужена материјалним и новчаним вредностима о утврђеним разликама, као и друге примедбе и предлоге комисије за попис, односно лица из члана 6. овог правилника у вези са пописом. Извештај из става 1. овог члана комисија за попис, односно лице из члана 6. овог правилника доставља надлежном органу правног лица, интерном ревизору, надзорном одбору или одбору ревизора, ако га има, а ако правно лице по закону којим се уређује ревизија подлеже законској ревизији и друштву за ревизију са којим је закључило уговор о ревизији, најкасније 30 дана пре истека рока за достављање података за статистичке и друге потребе из члана 35. став 1. Закона, односно најкасније 30 дана по извршеном попису у току године.

У вези са наведеним, у наставку су одговори по свим постављеним питањима:

1) Желели бисмо, пре свега, да нагласимо да правно лице у складу са општим актом образује потребан број сталних или

повремених комисија за попис имовине и обавеза, одређује период у коме ће комисије вршити попис, време за попис и рокове достављања извештаја о извршеном попису надлежном органу правног лица (члан 4. став 1. Правилника). Извештај о извршеном попису, комисија за попис, односно лице из члана 6. Правилника доставља надлежном органу правног лица, интерном ревизору, надзорном одбору или одбору ревизора, ако га има, а ако правно лице по закону којим се уређује ревизија подлеже законској ревизији и друштву за ревизију са којим је закључило уговор о ревизији, најкасније 30 дана пре истека рока за достављање података за статистичке и друге потребе из члана 35. став 1. Закона, односно најкасније 30 дана по извршеном попису у току године. Дакле, у овом случају (попис је вршен са стањем на дан 30. септембра) рок за достављање предметног извештаја о конкретном попису (који не представља годишњи попис) и рок за његово усвајање је 30. октобар.

2) Правно лице, односно предузетник врши годишњи попис имовине и обавеза са стањем на дан 31. децембра године за коју се врши попис. Уколико се књиговодствено стање тог дела пописане имовине (на дан 30. септембар) сматра и стварним стањем на дан 31. децембра, наведено је неопходно констатовати и у одлуци о усвајању редовног годишњег пописа. У сваком случају, неопходно је обезбедити да на дан 31. децембра стварно стање буде једнако књиговодственом.

3) „Уписивање у пописне листе природних промена насталих у периоду вршења пописа пре и после 31. децембра године за коју се врши попис“ значи да је правно лице у обавези да приликом вршења пописа у пописним листама јасно назначи уколико је дошло до одређених природних промена код појединих врста материјала (нпр. цемент, течно гориво и сл.), услед њихове специфичне тежине, запремине и др.

4) Одговор на ово питање делимично је дат у тачки 2). Дакле, „свођење на стање на дан 31. децембра“ у пракси значи да ће правно лице након извршеног пописа (пре краја године) и књижења вишкова и мањкова, своје књиговодствено стање свести на стварно, вршењем пописа на крају године, ради обезбеђења да на дан 31. децембра стварно стање буде једнако књиговодственом. Примера ради, свођење стања на дан 31. децембра спроводи се тако што се стање конкретне имовине по раније извршеном попису (нпр. 30. септембра) увећа за све набавке, а умањи за отуђења у периоду од дана пописа до краја године.

5) Под претпоставком да се попис у конкретном случају врши са стањем на дан 30. септембра на нивоу правног лица (укључујући све погоне), извештај о тако извршеном попису би требало да буде састављен са подацима на овај датум (а не на 20. септембар). Поново истичемо да, сходно одредбама члана 9. став 2. Правилника, правно лице, односно предузетник који води сталну количинску и вредносну евиденцију о улазу и излазу имовине, као стање по попису на дан 31. децембра може уписати њено књиговодствено стање на тај дан, под условом да је у току године извршен попис имовине и да су вишкови и мањкови утврђени тим пописом прокњижени на основу одлуке надлежног органа правног лица, односно предузетника.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

3. Рачуноводствено евидентирање набавне вредности имовине стечајног дужника купљеног као правно лице на аукцији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-329/2017-16 од 17.7.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 20. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ).

Према подацима из предметног захтева, наведено је следеће:

- привредно друштво (купац) је купило стечајног дужника као правно лице (купљено друштво) и из купопродајне цене намирују се повериоци;

- купац је након ове трансакције стекао контролу над купљеним друштвом и стечену имовину и обавезе одмерава по њиховим фер вредностима на дан стицања у складу са МСФИ 3: *Пословне комбинације*;

▪ да би купац у својим пословним књигама укњижио фер вредност купљене имовине то подразумева да се фер вредност процени у складу са МСФИ 13: *Одмеравање фер вредности*;

▪ купљено друштво би требало да ту процењену фер вредност укњижи као почетно признавање у својим пословним књигама, а та процена фер вредности задовољава услове да та вредност буде призната за прву примену МСФИ у купљеном друштву, с обзиром да у дужем периоду стечаја друштво није сачињавало финансијске извештаје, а испуњава услове за категоризацију у средње предузеће.

У вези са начином вредновања имовине у пословним књигама купљеног друштва (стечајног дужника), желимо, пре свега, да напоменемо да се, након продаје стечајног дужника, све пословне промене рачуноводствено обухватају и евидентирају у складу са општим правилима. На крају пословне године неопходно је саставити годишњи финансијски извештај који треба да обухвати све пословне промене од почетка до краја пословне године (пре и после продаје стечајног дужника). Самим тим, нејасна је констатација у предметном захтеву да у дужем периоду стечаја друштво није сачињавало финансијске извештаје.

У захтеву за мишљење наведено је да би купац за потребе укњижавања купљене имовине у својим пословним књигама требало да процени фер вредност у складу са МСФИ 13. С тим у вези, напомињемо да купац стечајног дужника као правног лица у својим пословним књигама евидентира удео у капиталу зависног правног лица по набавној вредности коју чини цена која је плаћена у поступку купопродаје стечајног дужника као правног лица. Другим речима, нема основа да купац стечајног дужника у својим пословним књигама евидентира имовину купљеног стечајног дужника као правног лица. Процену фер вредности имовине стечајног дужника требало би извршити за потребе састављања почетног консолидованог биланса стања (у случају када је након куповине стечајног дужника успостављен однос матично – зависно правно лице), с тим да таква процена није релевантна за рачуноводствено

евидентирање у појединачном финансијском извештају купца стечајног дужника као правног лица.

Додатно истичемо да је параграфом 4.15 *Концептуалног оквира за финансијско извештавање* прописано да је суштинска карактеристика обавезе да ентитет има садашњу обавезу и да иста представља дужност или одговорност за делање или извршење на одређени начин. Обавезе су резултат прошлих трансакција или других прошлих догађаја.

Одредбом члана 77. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14, у даљем тексту: Правилник) прописано је да при састављању финансијских извештаја на дан отварања, односно закључења поступка стечаја и ликвидације, као и у случајевима када се у току трајања тих поступака састављају годишњи финансијски извештаји, правна лица и предузетници примењују одредбе овог правилника, с тим што вредновање имовине која чини стечајну масу врше у висини очекиваног уновчења у складу са прописима којима се уређују стечај и ликвидација правних лица.

С обзиром на претходно наведено, сматрамо да би у пословним књигама стечајног дужника (купљено друштво) требало пре свега извршити искњижавање обавеза које су настале до момента продаје (биће намирене из стечајне масе), односно по том основу наведене обавезе би требало укинути у корист одговарајуће групе рачуна прихода 67 – *Остали приходи* у складу са одредбама Правилника. Уколико је стечајни дужник претходних година пословао са губитком, добит од укидања обавезе може бити искоришћена за његово покриће (након истека године).

Додатно указујемо да уколико у конкретном случају постоје ставке имовине које нису предмет понуде у оквиру продаје стечајног дужника, исте би требало искњижити на терет одговарајуће групе рачуна расхода 57 – *Остали расходи* у складу са одредбама Правилника.

Што се тиче питања о првој примени МСФИ, уколико стечено друштво први пут примењује наведене стандарде, тада примењује МСФИ 1: *Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања*. Осим за случајеве који су дефинисани као изузетак (деталније у наставку), ентитет треба у свом почетном билансу стања на датум преласка на МСФИ (односно на почетку најранијег презентованог периода) да:

а) призна сву имовину и обавезе чије признавање захтева МСФИ;

б) не врши признавање ставки као имовине или обавезе уколико МСФИ не дозвољава таква признавања;

ц) рекласификује ставке признате у складу са претходно прихваћеним рачуноводственим принципима као врсту имовине, обавеза или као део капитала, али спадају у другу врсту имовине, обавеза или дела капитала у складу са МСФИ; и

д) примењује МСФИ у одмеравању укупне признате имовине и обавеза.

У складу са параграфом 11. МСФИ 1, рачуноводствене политике које ентитет користи у свом почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са МСФИ могу се разликовати од оних коришћених за исти датум, али у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Произашла кориговања настају због догађаја и трансакција насталих пре датума преласка на МСФИ. Стога, ентитет признаје износе тих кориговања директно као нераспоређену добит (или, ако је погодно, другу категорију капитала) на датум преласка на МСФИ.

Евентуалне корекције које ће настати као резултат преласка на МСФИ ентитет признаје директно у оквиру нераспоређене добити (или губитка из ранијих година) на датум преласка на МСФИ, уколико се ради о корекцијама које утичу на признавање прихода и расхода. Уколико се ради о корекцијама које нису од утицаја на резултат, спроводе се преко друге одговарајуће билансне позиције.

Према прилогу Д 5 МСФИ 1, ентитет може одабрати да одмерава ставку некретнина, постројења и опреме на дан преласка на МСФИ по њеној фер вредности и да користи ту фер вредност као вредност процењену на тај датум. Ова могућност односи се на следеће ставке:

- некретнине,
- постројења и опрему,
- инвестиционе некретнине и
- нематеријалну имовину.

Дакле, ентитет који претходних година није примењивао метод фер вредности у складу са МСФИ може да изврши процену фер вредности наведених ставки и ту вредност третира као вероватну набавну вредност на датум преласка на МСФИ.

Ефекат процене, односно утврђивања вероватне набавне вредности признаје се преко корекције почетног стања нераспоређеног добитка или губитка из ранијих година.

Желели бисмо на крају да истакнемо да је за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје), односно у конкретном случају стечајни дужник (купљено друштво) је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са МСФИ, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са МСФИ.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

4. Начин евидентирања процене вредности непокретности у случају када је процењена фер вредност виша у односу на књиговодствену вредност непокретности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-356/2017-16 од 13.7.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 21. став 1. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП).

Према подацима из предметног захтева, између осталог, наведено је следеће:

- у децембру 2012. г. на основу налаза грађевинског вештака извршена је процена тржишне вредности непокретности (централни магацин) у саставу предметног предузећа;

- процењена вредност предметне непокретности (РСД 29.740.876,80) је значајно виша (за РСД 17.665.865,00) у односу на књиговодствену вредност пре процене;

- у питању је мало привредно друштво које примењује подзаконски акт за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција микро и других правних лица.

У вези са наведеним информацијама из предметног захтева, пре свега бисмо желели да истакнемо да су мала правна

лица у обавези да, сходно Закону, примењују МСФИ за МСП, а не подзаконски акт министра (као што је у предметном захтеву наведено) који се односи искључиво на микро и друга правна лица.

С тим у вези, указујемо да се Одељак 17 МСФИ за МСП примењује на рачуноводствено обухватање некретнина, постројења и опреме чија фер вредност не може поуздано да се одмери без прекомерних трошкова и напора. Ентитет треба да одмерава све ставке некретнина, постројења и опреме после почетног признавања по набавној вредности умањеној за целокупну акумулирану амортизацију и целокупне акумулиране губитке због умањења вредности.

Додатно истичемо да је, сагласно изменама и допунама МСФИ за МСП (из 2015. г. са применом од 1. јануара 2017. г.), омогућено и правним лицима који примењују МСФИ за МСП да признавање некретнина, постројења и опреме врше по процењеној вредности под условом да је наведено предвиђено општим актом правног лица којим се уређују рачуноводствене политике.

Приликом процене некретнина, постројења и опреме могуће је да ефекат извршене процене буде позитиван или негативан. У конкретном случају из описаног захтева, постоји позитиван ефекат с обзиром да је фер вредност утврђена проценом већа од исказане књиговодствене вредности у пословним књигама предметног предузећа.

С тим у вези, додатно указујемо да је одредбама члана 6. став 4. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14, у даљем тексту: Правилник) прописано да се губитак по основу усклађивања вредности некретнина, постројења и опреме књижи вредносним усклађивањем аналитичких рачуна набавне вредности и исправке вредности, рачуна 582 – *Обезвређење некретнина, постројења и опреме*, односно на терет расположивих ревалоризационих резерви на рачуну 330 – *Ревалоризационе резерве по основу ревалоризације нематеријалне имовине, некретнина,*

постројења и опреме, ако су претходно формиране за конкретно средство.

Са друге стране, а имајући у виду конкретан случај (позитиван ефекат процене), одредбом члана 6. став 5. Правилника прописано је да се добитак по основу усклађивања вредности некретнина, постројења и опреме књижи, у зависности од процењеног преосталог корисног века употребе, вредносним усклађивањем у корист рачуна 330 – *Ревалоризационе резерве по основу ревалоризације нематеријалне имовине, некретнина, постројења и опреме* или у корист рачуна 682 – *Приходи од усклађивања вредности некретнина, постројења и опреме*, до висине расхода који су у претходном периоду прокњижени на терет рачуна 582 – *Обезвређење некретнина, постројења и опреме*.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

5. Да ли давалац финансијског лизинга који се налази у поступку ликвидације може поверити уговором у писаној форми вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја привредном друштву или предузетнику који имају регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00470/2017-16 од 7.7.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона,

разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 14. Закона прописано је да правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спремину, радно искуство и остале услове за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја.

У предметном захтеву који је достављен овом министарству наведено је да је у питању давалац финансијског лизинга који се налази у поступку ликвидације, као и то да друштво не одобрава, односно не закључује нове уговоре о финансијском лизингу, већ спроводи све радње у циљу наплате потраживања и продаје имовине.

Указујемо да је у складу са чланом 15. став 1. Закона прописано да вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја правно лице, односно предузетник може поверити уговором у писаној форми, у складу са законом, привредном друштву или предузетнику, који имају регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга, осим у случајевима који се односе на Народну банку Србије, банке и друге финансијске институције над којима, сагласно закону, надзор врши Народна банка Србије, друштва за осигурање, даваоце финансијског лизинга, добровољне пензијске фондове, друштва за управљање добровољним пензијским фондовима, инвестиционе фондове, друштва за управљање инвестиционим фондовима, берзе, брокерско-дилерска друштва и факторинг друштва.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да давалац финансијског лизинга који се налази у поступку ликвидације не

може поверити уговором у писаној форми вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, у складу са законом, привредном друштву или предузетнику који имају регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈУЛУ-АВГУСТУ 2017. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о изменама и допунама Уредбе о општим условима за емисију и продају државних хартија од вредности на примарном тржишту	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 78 од 18. августа 2017. год.
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „Изградња Спомен-храма Светог Саве“	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 79 од 25. августа 2017. год.
Уредба о изменама и допунама Уредбе о ближим условима, критеријумима и елементима за паушално опорезивање обвезника пореза на приходе од самосталне делатности	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 80 од 29. августа 2017. год.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о критеријумима за одређивање лакших и тежих неправилности у раду лиценцираног проценитеља вредности непокретности	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 69 од 14. јула 2017. год.

Правилник о измени Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 69 од 14. јула 2017. год.
Правилник о Националним стандардима, кодексу етике и правилима професионалног понашања лиценцираног проценитеља	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 70 од 20. јула 2017. год.

ОДЛУКЕ

Одлука о износима просечних пондерисаних малопродајних цена и минималних акциза за дуванске прерађевине	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 73 од 28. јула 2017. год.
Одлука о одређивању одговорних лица и тела за управљање програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру инструмента за претприступну помоћ (ИПА II) за период 2014-2020. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 76 од 9. августа 2017. год.
Одлука о одређивању одговорних лица и тела у систему управљања програмима претприступне помоћи Европске уније за период 2007-2013. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 76 од 9. августа 2017. год.

ОСТАЛО

Износ најниже месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 73 од 28. јула 2017. год.
--	--

ПРОПИСИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ
И СВЕТСКЕ ЦАРИНСКЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/635 of 30 March 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/635 од 30. марта 2017. године о сврставању одређене робе према Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 67 од 7. јула 2017. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/636 of 30 March 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/636 од 30. марта 2017. године о сврставању одређене робе према Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 67 од 7. јула 2017. год.

<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/803 of 8 May 2017 amending Regulation (EEC) No 316/91 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature</p> <p>УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/803 од 8. маја 2017. године о измени Уредбе (ЕЕЗ) број 316/91 у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС, бр. 67 од 7. јула 2017. год.</i></p>
<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/960 of 2 June 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature</p> <p>УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/960 од 2. јуна 2017. године о сврставању одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС, бр. 67 од 7. јула 2017. год.</i></p>

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/982 of 7 June 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/982 од 7. јуна 2017. године о сврставању одређене робе према Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 67 од 7. јула 2017. год.
The classification decisions taken by the Harmonized System Committee at its 59th Session (March 2017) Одлуке о сврставању робе које је донео Комитет за Хармонизовани систем Светске царинске организације на свом 59. заседању (март 2017. године)	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 67 од 7. јула 2017. год.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Горана Грозданић. – Год. 32,бр.
1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство
финансија Републике Србије,
1992–. – 20 цм

Месечно. –
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
COBISS. SR-ID 43429132