



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 7-8
јул-август 2024.
година LXIV
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 7-8
јул/август 2024.
година LXIV
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, први потпредседник Владе и министар финансија

Уређивачки одбор
Ана Панчић, др Драган Демировић,
Снежана Карановић, Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

Припрема
Штампарија Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

Tel. 011/765 2374 bilten@mfin.gov.rs

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2024 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

1. Порески третман преноса дела имовине - хотела, на основу уговора о продаји, који обвезник ПДВ - преносилац врши другом обвезнику ПДВ 9
2. Порески третман промета добара и услуга који обвезник ПДВ врши за службене потребе француског дипломатског и конзуларног представништва 22

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета добара и услуга који се врши у циљу реализације Пројекта за пословно окружење и дигитализацију у Србији, финансираног средствима донације на основу Уговора о гранту са Међународном банком за обнову и развој (IBRD) која је у својству администратора Европске комисије 25
2. Да ли се поправка делова хидроелектране - постројења за производњу и/или дистрибуцију електричне енергије, у конкретном случају поправка делова хидроагрегата са услугом демонтаже и монтаже као споредним прометом услуга, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ у 2024. години, а за коју је плаћен аванс у 2020. години, сматра прометом из области грађевинарства? 26
3. Пореско ослобођење за увоз добара у складу са чланом 26. тачка 1) Закона о ПДВ 32
-

4. Право на одбитак претходног пореза када обвезник ПДВ набавља гориво за теретна превозна средства - камионе, локомотиве, брод потискивач, тракторе и друга теретна возила и гориво за радне машине - багере, виљушкаре, пумпе, лучку механизацију и др. које смешта у надземне или подземне резервоаре, као и када је реч о набавци горива за путничке аутомобиле уз употребу компанијских картица	37
5. Уколико је промет добара, у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона о ПДВ ослобођен ПДВ, шта мора да садржи потврда о пореском ослобођењу за увоз добара ако су добра која се увозе претходно била смештена у царинско складиште у складу са царинским прописима од стране обвезника ПДВ са седиштем у Републици Србији, па се од тог обвезника ПДВ купују и увозе - стављају у слободан промет у складу са царинским прописима?	40
6. Порески третман промета и увоза добара - друштвених игара на којима је одштампан међународни књижни број ISBN	43
7. Услови који треба да буду испуњени за остваривање пореског ослобођења код реализације Уговора о кредиту између Аутономне Покрајине Војводине и Европске банке за обнову и развој (Пројекат - Унапређење енергетске ефикасности у јавним зградама на територији АП Војводине)	45
8. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ	47
9. Порески третман промета услуга организовања упошљавања осуђених лица код привредних субјеката са седиштем у Републици Србији, који врши обвезник ПДВ - Казнено поправни завод у Сремској Митровици	49

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Постојање обавезе утврђивања капиталног добитка у случају када је обвезник (као поверилац), по основу уговора о компензацији закљученог са дужником, своје потраживање наплатио тако што је (од дужника) стекао право својине на земљишту са објектом, а које је у пословним књигама (а сагласно прописима о рачуноводству) евидентирао као основно средство у припреми, а након тога обвезник намерава да изврши продају предметног земљишта 51
 2. Да ли нерезидентно правно лице има прво на повраћај више плаћеног пореза када је у току пореске контроле достављена валидна потврда о резидентности, а претходно је плаћена (разлика) пореза (са припадајућом каматом) по основу донетог решења јер је приликом издавања потврде о плаћеном порезу, Пореска управа утврдила да потврда о резидентности није валидна? 52
 3. Порески третман продаје исправљеног потраживања 55
 4. Примена члана 40. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник, који обавља делатност која се односи на израду односно развој софтвера, за потребе одређеног пројекта ангажује нерезидентно правно лице које, по упутству обвезника, израђују одређени код, па предметни код (који није завршен производ) обвезник преузима и даље развија и прилагођава потребама конкретног пројекта, с тим што сва ауторска права (у вези са пројектом) припадају обвезнику 58
 5. Да ли се признају расходи у пореском билансу обвезника у случају када обвезник, регистрован за обављање делатности 92.00 - Коцкање и клађење, приређује игре на срећу на аутоматима физичким лицима, па у циљу привлачења већег броја корисника
-

својих услуга и, с тим у вези, повећања пословних прихода, обвезник (у складу са интерним актом) кориснике услуга (док учествују у играма на срећу) бесплатно послужује пићем и грицкалицама?..... 59

6. Да ли постоји обавеза утврђивања капиталног добитка у случају када на основу експропријације (спроведене 1990. године) право коришћења непокретности пређе са привредног друштва на Дирекцију за имовину уколико по основу извршеног преноса преносилац права оствари приход који евидентира у својим пословним књигама?61

7. Да ли постоји обавеза утврђивања капиталног добитка у току поступка стечаја у случају када је у току стечајног поступка, који је отпочео 2011. године, продата имовина стечајног дужника (земљиште у власништву обвезника) која је била оснивачки улог приликом оснивања обвезника?62

8. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку у случају када нерезидентно правно лице изради софтвер по наруџбини резидентног правног лица, након чега нерезидент пренесе право власништва над предметним софтвером на резидента?65

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте (гасна уља) који се користе у транспортне сврхе за превоз робе и путника, а која су на пумпним аутоматима обележена комерцијалним називом „OPTI EVRO DIZEL“ и „G-DRIVE DIZEL“ и која у фискалном рачуну садрже тарифину ознаку номенклатуре ЦТ: 2710 19 43 00..... 67

2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе за превоз ствари (робе) у домаћем саобраћају	71
---	----

ЦАРИНЕ

1. Када привредно друштво из Републике Србије ископава шљунак на парцели која катастарски припада општини Јања из Републике Српске (БиХ), али се физички налази на територији Републике Србије, да ли наведени шљунак, који, по уговору, као надокнада за извршене радове, припада извођачу радова, привредном друштву из Републике Србије, представља увозни производ и подлеже царинским прописима или се ради о домаћој роби која је настала као резултат рада домаћег привредног друштва?	77
2. Да ли се у складу са Царинским законом и Законом о слободним зонама може добити одобрење од надлежног царинског органа за држање царинског складишта на подручју Слободне зоне Нови Сад?.....	78
3. Обавеза држаоца царинског складишта да положи обезбеђење за плаћање царинског дуга, а у контексту примене Уредбе о оперативним резервама деривата нафте, угља и других енергената.....	81

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Примена одредаба закона о порезу на доходак грађана, као и одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања са Чешком Републиком	85
---	----

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Начин евидентирања промета, односно издавања фискалног рачуна купцу који поседује посебну апликацију лојалности приликом завршетка куповине у малопродајном објекту93

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у јулу и августу 2024. године..97

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман преноса дела имовине - хотела, на основу уговора о продаји, који обвезник ПДВ - преносилац врши другом обвезнику ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001982309 2024 10520 004 000 011 004 од 30.7.2024. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

1.1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са или без накнаде, или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља целину чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, уз испуњење прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са Законом. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка

1) Закона утврђује се на дан преноса дела имовине. Пословном целином, у смислу члана 6. став 1. Закона, сматра се целина чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац.

Према томе, ако на основу уговора о продаји обвезник ПДВ - преносилац изврши пренос дела имовине - хотела другом обвезнику ПДВ који настави да обавља исту делатност коју је обављао преносилац, реч је о преносу дела имовине код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен, у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона, што значи да по том основу не постоји обавеза обрачунавања ПДВ. Наиме, у том случају сматра се да стицалац ступа на место преносиоца, који је дужан да стицаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине део имовине чији је пренос извршен. Напомињемо, ако у року од три године од дана извршеног преноса дела имовине престану услови који су били испуњени на дан преноса дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) Закона, стицалац дела имовине дужан је да обрачуна ПДВ за добра и услуге које је стекао тим преносом, а која на дан престанка услова чине његову имовину, на начин на који би преносилац имовине или дела имовине имао обавезу обрачунавања ПДВ да при преносу имовине или дела имовине нису били испуњени наведени услови. Изузетно, обавеза обрачунавања ПДВ не односи се на опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за које постоји обавеза исправке одбитка претходног пореза у складу са овим законом. Поред тога, указујемо да се у случају преноса из члана 6. став 1. тачка 1) Закона не прекидају рокови из члана 32. став 1. Закона (пет година од момента прве употребе за опрему, десет година од момента прве употребе за објекте, односно десет година од момента завршетка улагања у објекте).

Ако на основу уговора о продаји обвезник ПДВ - преносилац изврши пренос дела имовине - хотела другом обвезнику ПДВ који

не настави да обавља исту делатност коју је обављао преносилац, у том случају предметни део имовине не сматра се пословном целином у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, што значи да се на промет добара у делу имовине који се преноси и промет услуга који се врши преносом дела имовине ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

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

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

Код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом (члан 5. став 8. Закона).

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

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

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

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

Ако у року од три године од дана извршеног преноса имовине или дела имовине у складу са ставом 1. тачка 1) овог члана престану услови из става 1. тачка 1) овог члана, стицалац имовине или дела имовине дужан је да обрачуна ПДВ за добра и услуге које је стекао тим преносом, а која на дан престанка услова чине његову имовину, на начин на који би преносилац имовине или дела имовине имао обавезу обрачунавања ПДВ да при преносу имовине или дела имовине нису били испуњени услови из става 1. тачка 1) овог члана (члан 6. став 5. Закона).

Изузетно од става 5. овог члана, обавеза обрачунавања ПДВ не односи се на опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за које постоји обавеза исправке одбитка претходног пореза у складу са овим законом (члан 6. став 6. Закона).

Према одредби члана 13. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24, у даљем тексту: Правилник), 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 код:

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

2) продаје, улагања, односно бестеретног давања;

3) наслеђивања.

Одредбом става 2. истог члана Правилника прописано је да се пословном целином, у смислу става 1. овог члана, сматра целина чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац.

1.2. Први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ, опорезује се ПДВ у складу са Законом.

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

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

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

Напомињемо, одредбама члана 133. и 134. Правилника уређено је која се добра сматрају објектима и новоизграђеним грађевинским објектима у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона/

У вези са наведеним, а у конкретном случају, ако обвезник ПДВ изврши промет - продају хотела на који се не примењује члан 6. став 1. тачка 1) Закона, при чему је реч о хотелу који се, са

аспекта примене Закона, састоји од дела изграђеног пре 1. јануара 2005. године који је обвезник ПДВ - продавац у периоду 2018-2020. године реконструисао (што значи да је извршио улагања у сопствени објекат у смислу члана 32. Закона) и дела који је обвезник ПДВ - продавац у истом периоду доградио, сматра се да обвезник ПДВ - продавац врши први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту у делу хотела који је дограђен и пренос на грађевинском објекту у делу хотела који је реконструисан. С тим у вези:

1) ако обвезник ПДВ прода хотел другом обвезнику ПДВ, који обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез, при чему је уговором на основу којег се врши тај промет, за део хотела који је обвезник ПДВ - продавац реконструисао предвиђено да ће се на промет тог дела обрачунати ПДВ, обвезник ПДВ - продавац дужан је да за први пренос права располагања на делу хотела који је дограђен обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, док за део хотела који је обвезник ПДВ - продавац реконструисао обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ - купац, као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона. У овом случају, обвезник ПДВ - продавац нема обавезу исправке одбитка претходног пореза из члана 32. Закона ни за део хотела који је реконструисан нити за део који је дограђен, с обзиром на то да се промет целокупног објекта - хотела опорезује ПДВ, што значи да је реч о промету са правом на одбитак претходног пореза;

2) ако обвезник ПДВ прода хотел другом обвезнику ПДВ, који обрачунати ПДВ не може у потпуности одбити као претходни порез, односно лицу које није обвезник ПДВ, обвезник ПДВ - продавац дужан је да за први пренос права располагања на делу хотела који је дограђен обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, док за део хотела који је обвезник ПДВ - продавац реконструисао не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ,

с обзиром на то да је за тај промет Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. У том случају, обвезник ПДВ - продавац дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза у складу са чланом 32. Закона за део објекта - хотела који је реконструисан, док се по основу првог преноса права располагања на делу хотела који је дограђен не врши исправка одбитка претходног пореза из члана 32. Закона.

Основица за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на делу хотела који је дограђен утврђује се сходном применом правила из члана 134. ст. 4, 5. и 6. Правилника. Наиме, обвезник ПДВ - продавац утврђује проценат вредности објекта - хотела који се опорезује ПДВ, а који је једнак разлици од 100% и процента учешћа вредности реконструисаног дела хотела у укупној вредности хотела у моменту преноса права располагања. Основица за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на делу хотела који је дограђен утврђује се применом процента вредности дела хотела који је дограђен на укупан износ накнаде за промет хотела, уз одбитак ПДВ.

Напомињемо, промет земљишта на којем се налази хотел и земљишта које служи редовној употреби хотела сматра се споредним прометом који се врши уз промет хотела, док се промет покретних ствари не сматра споредним прометом уз промет хотела, у складу са чланом 4. ст. 6. и 7. Закона.

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.

Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара (члан 4. став 6. Закона).

Према ставу 7. истог члана Закона, споредном испоруком добара из става 6. овог члана не сматра се пренос права располагања на:

1) грађевинском објекту или економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта која се сматра непокретношћу у смислу закона којим се уређује промет непокретности;

2) покретним стварима уз пренос на непокретности из тачке 1) овог става.

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј.

да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

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

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

У складу са ставом 4. 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).

Проценат 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 (члан 134. став 5. Правилника).

Основица за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на делу објекта из става 4. овог члана утврђује се применом процента вредности објекта на укупан износ накнаде за промет тог објекта, уз одбитак ПДВ (члан 134. став 6. Правилника).

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

Исправка одбитка претходног пореза врши се за период који је једнак разлици између рокова из става 1. овог члана и периода

у којем је обвезник испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза.

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

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

У случају преноса из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона не прекидају се рокови из става 1. овог (члан 32. став 4. Закона).

Стицалац имовине из става 3. тачка 3) овог члана врши исправку одбитка претходног пореза који је за објекте и опрему за вршење делатности, односно улагања у објекте за вршење делатности остварио преносилац имовине ако престане да испуњава услове за остваривање права на одбитак претходног пореза (члан 32. став 5. Закона).

Одредбом члана 153. став 2. Правилника прописано је да се објектима за вршење делатности, у смислу Закона, сматрају објекти из члана 25. став 2. тачка 3) Закона, као и економски дељиве целине у оквиру тих објеката, а који се користе или ће се користити за вршење делатности.

Улагањем у објекте, у смислу Закона, сматрају се улагања у сопствене или туђе објекте који се користе или ће се користити за обављање делатности, а која подразумевају извођење, односно финансирање грађевинских, занатских и других радова у циљу побољшања услова коришћења објекта у току експлоатације (замена крова, увођење, односно замена инсталација и др.), осим улагања

која се односе на редовно одржавање објеката (члан 153. став 3. Правилника).

2. Са аспекта Закона о порезима на имовину

Одредбом члана 23. став 1. тач. 1) и 5) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПИ) прописано је да се порез на пренос апсолутних права плаћа код преноса уз накнаду права својине на непокретности, 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. ЗПИ на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а тачка 1) ЗПИ).

Имајући у виду наведено, када правно лице врши пренос уз накнаду права својине на непокретности (у конкретном случају, хотела са припадајућим земљиштем), другом правном лицу, на тај пренос се плаћа порез на пренос апсолутних права ако се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност. Међутим, уколико се на пренос уз накнаду права својине на непокретностима у конкретном случају плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност - порез на пренос апсолутних права се не плаћа.

3. Са аспекта Закона о порезу на добити правних лица

Сагласно члану 27. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

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

У складу са чланом 28. став 1. ЗПДПЛ, за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно, у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне.

Сагласно члану 29. ст. 1. и 2. ЗПДПЛ, за сврху одређивања капиталног добитка, набавна цена, у смислу овог закона, јесте цена по којој је обвезник стекао имовину, умањена по основу амортизације утврђене у складу са овим законом, с тим што се набавна цена у смислу овог члана коригује на процењену, односно фер вредност, утврђену у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и усвојеним рачуноводственим политикама, уколико је промена на фер вредност исказивана у целини као приход периода у коме је вршена.

Према томе, по основу продаје непокретности у власништву обвезника (у конкретном случају, хотела), обвезник је дужан да утврди капитални добитак или губитак, у складу са чланом 27. ЗПДПЛ, на начин прописан чл. 28. и 29. овог закона, при чему напомињемо да се по основу продаје опреме капитални добитак (односно губитак) не утврђује.

2. Порески третман промета добара и услуга који обвезник ПДВ врши за службене потребе француског дипломатског и конзуларног представништва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000071030 2024 10520 004 000 011 001 од 01.7.2024. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16) Закона о порезу на додату вредност, („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ) прописано је пореско ослобођење за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на добра и услуге намењене за:

(1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;

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

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

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

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

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

Према томе, на промет добара и услуга, укључујући и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, који обвезник ПДВ врши за службене потребе француских дипломатских и конзуларних представништава, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, уз испуњење услова прописаних ЗПДВ и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24).

2. Са аспекта Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1) и 5) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права

плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, односно права коришћења грађевинског земљишта.

Према одредби члана 31. став 1. тачка 2) ЗПИ, порез на пренос апсолутних права не плаћа се кад се преноси право својине на непокретности дипломатских и конзуларних представништава страних држава, односно кад страна држава стиче непокретности за потребе свог дипломатско-конзуларног представништва, под условом реципроцитета.

Према томе, кад дипломатско-конзуларно представништво Републике Француске по основу уговора о продаји пренесе право својине на објекту свог дипломатско-конзуларног представништва са правом својине или правом коришћења на припадајућем земљишту, које се налази у Републици Србији - порез на пренос апсолутних права се не плаћа под условом реципроцитета.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета добара и услуга који се врши у циљу реализације Пројекта за пословно окружење и дигитализацију у Србији, финансираног средствима донације на основу Уговора о гранту са Међународном банком за обнову и развој (IBRD) која је у својству администратора Европске комисије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002316577 2024 10520 004 000 011 005 од 05.8.2024. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) 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 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 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 („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 19/14), 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.

Републички секретаријат за јавне политике је у оквиру ИПА II - ИПА 2019 Програма за Републику Србију потписао Уговор о гранту (број: TF0C3901) са Међународном банком за обнову и развој (IBRD) која је у својству администратора Европске комисије, у име Европске уније за Програм партнерства ЕК - Светске банке, Део III за Европу и Централну Азију Програмски појединачни донаторски поверенички фонд - Пројекат за пословно окружење и дигитализацију у Србији, као и Амандман бр. 1 тог уговора у којем је предвиђено да износ издвојених бесповратних финансијских средстава који ће се користити за промет добара и услуга у оквиру тог пројекта искључује порез на додату вредност и царинске дажбине.

Према томе, за промет добара и услуга који се врши у циљу реализације Пројекта за пословно окружење и дигитализацију у Србији, финансираног средствима донације на основу Уговора о гранту, може се применити пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, што значи да се на тај промет ПДВ не обрачунава и не плаћа, у складу са Законом. Начин и поступак остваривања наведеног пореског ослобођења прописани су Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24).

2. Да ли се поправка делова хидроелектране - постројења за производњу и/или дистрибуцију електричне енергије, у конкретном случају поправка делова хидроагрегата са услугом демонтаже и монтаже као споредним прометом услуга, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ у 2024. години, а за коју је плаћен аванс у 2020. години, сматра прометом из области грађевинарства?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001842933 2024 10520 004 000 011 00 од 30.7.2024. год.)

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

68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, на дан настанка пореске обавезе, има порески дужник - прималац предметних добара и услуга. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) који се, између осталог, примењивао у 2020. години, ближе се уређивало шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. С тим у вези, у наведеном периоду прометом из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона сматрала се поправка делова хидроелектране постројења за производњу и/или дистрибуцију електричне енергије, у конкретном случају поправка делова хидроагрегата са услугом демонтаже и монтаже као споредним прометом услуга. Према томе, обвезник ПДВ који је у 2020. години примио аванс од другог обвезника ПДВ за предметни промет није имао обавезу обрачунавања ПДВ, већ је обавезу обрачунавања ПДВ по том основу имао обвезник ПДВ који је аванс платио.

Према одредби члана 18. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 153/20), који се примењује од 1. јануара 2021. године, ако је за промет добара и услуга, који се врши од дана почетка примене овог закона, наплаћена, односно плаћена накнада или део накнаде пре дана почетка примене овог закона, на тај промет примењује се Закон о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 и 72/19).

Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 62/23, 96/23, 116/23 и 29/24, у даљем тексту: ППДВ), који се примењује од

1. јула 2021. године, одредбама члана 24. уређено је која се добра и услуге сматрају добрима и услугама из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, док су одредбама члана 25. ППДВ уређени изузеци, тј. добра и услуге који се не сматрају добрима и услугама из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. У вези са наведеним, одредбом члана 25. став 1. тачка 1) ППДВ прописано је да се добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, независно од вредности, не сматра поправка опреме која чини саставни део објекта, укључујући и поправку делова те опреме.

Одредбом члана 280. ППДВ прописано је да ако је за промет добара или услуга, који се врши од 1. јула 2021. године, наплаћена, односно плаћена накнада или део накнаде закључно са 30. јуном 2021. године, на тај промет примењују се прописи који важе на дан 30. јуна 2021. године.

Према томе, поправка делова хидроелектране - постројења за производњу и/или дистрибуцију електричне енергије, у конкретном случају поправка делова хидроагрегата са услугом демонтаже и монтаже као споредним прометом услуга, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ у 2024. години, а за коју је плаћен аванс у 2020. години, сматра се прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, што значи да је за тај промет порески дужник обвезник ПДВ - прималац.

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

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

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

Промет услуга, у смислу овог закона, 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 или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких прута и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;

- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

Када обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) 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.

У складу са одредбом члана 18. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 153/20), ако је за промет добара и услуга, који се врши од дана почетка примене овог закона, наплаћена, односно плаћена

накнада или део накнаде пре дана почетка примене овог закона, на тај промет примењује се Закон о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 и 72/19).

Сагласно одредбама члана 24. став 1. ППДВ, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) ЗПДВ, 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) ЗПДВ, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10), у вредности већој од 500.000 динара, без ПДВ, и то:

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

19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

Према одредби става 2. истог члана ППДВ, када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) ЗПДВ, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) ЗПДВ.

Одредбом члана 24. став 3. ППДВ 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. став 1. и став 3. тачка 3) ЗПДВ, врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) ЗПДВ.

Сагласно одредби члана 25. став 1. тачка 1) ППДВ, изузетно од члана 24. овог правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) ЗПДВ, независно од вредности, не сматра се поправка опреме која чини саставни део објекта, укључујући и поправку делова те опреме.

Одредбом члана 280. ППДВ прописано је да ако је за промет добара или услуга, који се врши од 1. јула 2021. године, наплаћена, односно плаћена накнада или део накнаде закључно са 30. јуном 2021. године, на тај промет примењују се прописи који важе на дан 30. јуна 2021. године.

3. Пореско ослобођење за увоз добара у складу са чланом 26. тачка 1) Закона о ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001963819 2024 10520 004 000 004 од 29.7.2024. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14

- др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 1 53/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да се на промет добара и услуга, односно увоз добара чија се набавка финансира из средстава кредита или зајма, на основу уговора о кредиту, односно зајму закљученог између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, ПДВ не плаћа у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза. Начин и поступак остваривања наведеног пореског ослобођења прописани су Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 5/23, 60/23, 96/23, 16/23 и 29/24, у даљем тексту: Правилник). Наиме, пореско ослобођење за промет добара и услуга може да оствари обвезник ПДВ који тај промет врши непосредно кориснику средстава зајма или кредита, односно страном лицу са којим корисник средстава има закључен уговор о промету добара и услуга, под условом да поседује потврду о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, коју попуњава, оверава и издаје Пореска управа на захтев корисника средстава, односно страног лица. Када се по основу уговора о кредиту, односно зајму из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона врши увоз добара у Републику Србију, Пореска управа на захтев пореског дужника за увоз добара издаје посебну потврду на основу које се може остварити пореско ослобођење. С тим у вези, обвезник ПДВ који може да оствари пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 16б) Закона за промет добара који непосредно врши кориснику средстава, може да оствари и пореско ослобођење за увоз тих добара у складу са чланом 26. тачка 1) Закона, уз испуњење прописаних услова.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у

складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

Према члану 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)-16г) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ.

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

1) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и међународне финансијске организације;

2) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и друге државе;

3) треће стране и међународне финансијске организације, у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант;

4) треће стране и друге државе, у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант.

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

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

Сагласно одредби става 3. истог члана Правилника, потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

- 1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;
- 2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;
- 3) број и датум потврде;
- 4) назив и број уговора о кредиту, односно зајму ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта који се финансира из ових средстава ако су средства кредита, односно зајма, намењена финансирању одређеног пројекта у Републици Србији;
- 5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;
- 6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;
- 7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;
- 8) број и датум овере Пореске управе.

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

- 1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;
- 2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;
- 3) број и датум захтева;
- 4) назив и број уговора о кредиту, односно зајму ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта који се финансира из ових средстава ако су средства кредита, односно зајма, намењена финансирању одређеног пројекта у Републици Србији;
- 5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;
- 6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;
- 7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;
- 8) потпис овлашћеног лица корисника средстава, односно страног лица.

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

Корисник средстава, односно страно лице доставља обвезнику оверену потврду из става 5. овог члана (став 6. истог члана Правилника).

Уз први захтев из става 4. овог члана, корисник средстава дужан је да Пореској управи достави и податак о износу искоришћених средстава кредита, односно зајма (члан 119. став 7. Правилника).

Одредбом члана 120. став 1. Правилника прописано је да ако се по основу уговора о кредиту, односно зајму из члана 24. став

1. тачка 16б) Закона, врши увоз добара у Републику Србију, лице овлашћено за издавање потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника.

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

4. Право на одбитак претходног пореза када обвезник ПДВ набавља гориво за теретна превозна средства - камионе, локомотиве, брод потискивач, тракторе и друга теретна возила и гориво за радне машине - багере, виљушкаре, пумпе, лучку механизацију и др. које смешта у надземне или подземне резервоаре, као и када је реч о набавци горива за путничке аутомобиле уз употребу компанијских картица
(Мишљење Министарства финансија, бр. 001609909 2024 10520 004 000 01 004 од 29.7.2024. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну или другом документу који служи као рачун претходног учесника у промету - обвезника ПДВ одбије као претходни порез, ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, за промет за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ,

односно за промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији. Рачуном се сматра и електронска фактура која је прихваћена, односно за коју се сматра да је прихваћена у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање.

Према томе, када обвезник ПДВ набавља гориво за теретна превозна средства - камионе, локомотиве, брод потискивач, тракторе и друга теретна возила и гориво за радне машине - багере, виљушкаре, пумпе, лучку механизацију и др, које смешта у надземне или подземне резервоаре, осим горива за брод потискивач које се из цистерне сипа у брод, при чему набављено гориво употребљава искључиво за рад теретних превозних средстава и радних машина које користи за промет са правом на одбитак претходног пореза, има право на одбитак претходног пореза за порески период у којем је извршена набавка горива, уз испуњење осталих прописаних услова.

Када је реч о набавци горива за путничке аутомобиле уз употребу компанијских картица (за сваки путнички аутомобил издата је посебна компанијска картица), обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза у складу са чланом 29. став 1. Закона.

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

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

Одредбама става 2. истог члана Закона предвиђено је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

У складу са одредбом става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1-3. овог члана.

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

Ако је електронска фактура из става 5. овог члана прихваћена најкасније до истека рока за предају пореске пријаве за порески период у којем је настала пореска обавеза у складу са овим законом, обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза најраније за порески период у којем је пореска обавеза настала, независно од тога да ли је електронска фактура издата на дан настанка пореске обавезе или после тог дана (члан 28. став 6. Закона).

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право (члан 28. став 8. Закона).

Одредбом члана 29. став 1. тачка 1) Закона прописано је да обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, мотоцикала са бочним седиштем, трицикала, четвороцикала, јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезане са коришћењем ових превозних средстава, као и добара и услуга који су повезани са коришћењем објеката за смештај тих добара.

Према члану 29. став 2. Закона, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, обвезник има право на одбитак претходног пореза ако превозна средства и друга добра користи искључиво за обављање делатности:

1) промета и изнајмљивања наведених превозних средстава и других добара;

2) превоза лица и добара или обуку возача за управљање наведеним превозним средствима.

5. Уколико је промет добара, у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона о ПДВ ослобођен ПДВ, шта мора да садржи потврда о пореском ослобођењу за увоз добара ако су добра која се увозе претходно била смештена у царинско складиште у складу са царинским прописима од стране обвезника ПДВ са седиштем у Републици Србији, па се од тог обвезника ПДВ купују и увозе - стављају у слободан промет у складу са царинским прописима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002086008 2024 10520 004 000 011 004 од 29.7.2024. год.)

У складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15,

108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), ПДВ се 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 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 члану 26. тачка 1) Закона, ПДВ се, између осталог, не плаћа на увоз добара чији је промет у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона ослобођен ПДВ. Начин и поступак остваривања наведеног пореског ослобођења прописани су Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 16/23 и 29/24, у даљем тексту: Правилник).

Наиме, одредбама члана 112. став 1. Правилника прописано је да се пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, за промет добара и услуга, који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора или са Републиком Србијом, под условом да је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, обвезник може да оствари ако промет добара и услуга непосредно врши:

1) лицу са којим је закључен уговор о донацији, односно лицу које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта на територији Републике Србије од стране лица са којим је закључен уговор о донацији (у даљем тексту: имплементарни партнер);

2) лицу које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта на територији Републике Србије од стране имплементарног партнера (у даљем тексту: подимплементарни партнер);

3) кориснику новчаних средстава која су предмет уговора о донацији, ако су та средства, од стране даваоца донације или имплементарног партнера, непосредно дата кориснику за финансирање одређеног пројекта у Републици Србији, као и кориснику добара или услуга који су предмет уговора о донацији,

независно од тога да ли је та добра или услуге платио давалац донације или друго лице;

4) страном лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу (у даљем тексту: страно лице), а које врши промет добара и услуга кориснику новчаних средстава, односно кориснику добара и услуга из тачке 3) овог става (у даљем тексту: корисник донације), у оквиру пројекта који је предмет донације;

5) у својству имплементарног партнера из тачке 1) овог става, односно у својству корисника новчаних средстава из тачке 3) овог става кориснику добара и услуга, у случају када плаћање за та добра и услуге није непосредно извршио давалац донације нити корисник добара и услуга.

Изузетно од става 1. овог члана, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, за промет добара и услуга, који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора или са Републиком Србијом, под условом да је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, а који се финансира средствима донације Европске уније, преко Делегације Европске уније у Републици Србији (у даљем тексту: Делегација), у случају када Делегација ангажује домаће или страно лице за промет добара и услуга у оквиру реализације пројекта у Републици Србији, може да се оствари ако се накнада за тај промет наплаћује непосредно од Делегације, односно страног лица (члан 112. став 2. Правилника).

Процедура за остваривање наведеног пореског ослобођења уређена је одредбама члана 112. ст. 3-10. и чл. 113, 114. и 115. Правилника, које се примењују у зависности од тога којем се лицу врши промет добара, односно услуга. Један од услова за остваривање пореског ослобођења је поседовање потврде о пореском ослобођењу за донације коју је оверила Пореска управа, у складу са Правилником.

Ако се по основу уговора о донацији из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, врши увоз добара у Републику Србију, лице овлашћено за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника (члан 116. став 1. Правилника).

Потврда из става 1. овог члана, уместо података прописаних чланом 113. став 3. тач. 4)-6), односно чланом 114. став 4. тач. 5)-7) овог правилника, садржи податке о називу, адреси и ПИБ-у лица за које се врши увоз добара, односно лица које може да оствари пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона, као и вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца (члан 116. став 2. Правилника),

Према томе, када се у складу са чланом 26. тачка 1) Закона врши увоз добара у Републику Србију чији је промет ослобођен ПДВ у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона, пореско ослобођење за увоз добара може се остварити на основу посебне потврде о пореском ослобођењу за донације. У тој потврди, поред осталих прописаних података, мора да буде садржан и податак о вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца. Међутим, ако су добра која се увозе претходно била смештена у царинско складиште у складу са царинским прописима од стране обвезника ПДВ са седиштем у Републици Србији, па се од тог обвезника ПДВ купују и увозе - стављају у слободан промет у складу са царинским прописима, потврда о пореском ослобођењу за увоз добара мора да садржи податак о вредности добара која се увозе исказаној у рачуну продавца - обвезника ПДВ са седиштем у Републици Србији.

6. Порески третман промета и увоза добара - друштвених игара на којима је одштампан међународни књижни број ISBN

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001794314 2024 10520 004 000 011 001 од 29.7.2024. год.)

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

публикација ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 10%. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

Монографским публикацијама за чији је промет, односно увоз прописано опорезивање по пореској стопи од 10% сматрају се публикације у текстуалној или илустративној форми на штампаном или електронском медију, у једном или више делова, чије је издавање унапред утврђено и ограничено, а које имају CIP запис (Cataloguing In Publication), укључујући међународни књижни број ISBN (International Standard Book Number) као његов саставни део.

Међутим, промет и увоз добара - друштвених игара на којима је одштампан међународни књижни број ISBN (International Standard Book Number), које садрже картонске делове, односно које, поред картонских делова, садрже фигуре, коцкице, постоља и сл, опорезује се по пореској стопи ПДВ од 20%.

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом 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.

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

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

Сагласно одредби члана 68. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24, у даљем тексту: Правилник), монографским публикацијама, у смислу члана

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

Посебна стопа од 10% примењује се и код увоза добара из чл. 58-69. овог правилника ако су та добра у истоветном називу разврстана, односно обухваћена прописом којим се уређује царинска тарифа (члан 70. Правилника).

7. Услови који треба да буду испуњени за остваривање пореског ослобођења код реализације Уговора о кредиту између Аутономне Покрајине Војводине и Европске банке за обнову и развој (Пројекат - Унапређење енергетске ефикасности у јавним зградама на територији АП Војводине) (Мишљење Министарства финансија, бр. 002157242 2024 10520 004 000 011 001 од 12.7.2024. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се на промет добара и услуга, односно увоз добара чија се набавка финансира из средстава кредита или зајма, добијеног на основу уговора о кредиту, односно зајму, закљученог између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, ПДВ не плаћа у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим

уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза. Начин и поступак остваривања наведеног пореског ослобођења прописани су Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24).

Према томе, за остваривање наведеног пореског ослобођења код реализације Уговора о кредиту између Аутономне Покрајине Војводине и Европске банке за обнову и развој (Пројекат - Унапређење енергетске ефикасности у јавним зградама на територији АП Војводине) закљученог 23. децембра 2022. године (у даљем тексту: Уговор о кредиту) потребно је да буду испуњени следећи услови, и то:

1) да је Уговором о кредиту (основним текстом или изменама текста уговора) предвиђено пореско ослобођење;

2) да је за Уговор о кредиту Република Србија гарант, односно контрагарант.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

Према члану 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)-16г) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ.

8. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001875281 2024 10520 004 000 011 004 од 01.7.2024. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са или без накнаде, или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља целину чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, уз испуњење прописаних услова: да је стичалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стичалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са Законом. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона утврђује се на дан преноса дела имовине. Пословном целином, у смислу члана 6. став 1. Закона, сматра се целина чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац. С тим у вези, када обвезник ПДВ - преносилац изврши пренос дела имовине који, у конкретном случају, не омогућава стицаоцу самостално обављање делатности производње одређеног добра, с обзиром на то да стичалац треба да обезбеди додатну опрему и дозволу надлежних органа да би наставио обављање делатности коју је обављао обвезник ПДВ - преносилац, предметни део имовине не сматра се пословном целином у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, што значи да се на промет добара у делу имовине који се преноси и промет услуга који се врши преносом дела имовине ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

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

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

Код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом (члан 5. став 8. Закона).

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

Делом имовине из става 1. тачка 1) овог члана сматра се целина којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца дела имовине.

Према одредби члана 13. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24 - у даљем тексту: Правилник), 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 код:

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

- 2) продаје, улагања, односно бестеретног давања;
- 3) наслеђивања.

Одредбом става 2. истог члана Правилника прописано је да се пословном целином, у смислу става 1. овог члана, сматра целина чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац.

9. Порески третман промета услуга организовања упошљавања осуђених лица код привредних субјеката са седиштем у Републици Србији, који врши обвезник ПДВ - Казнено поправни завод у Сремској Митровици
(Мишљење Министарства финансија, бр. 000284396 2023 10520 004 001 011 001 од 01.7.2024. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), на промет услуга организовања упошљавања осуђених лица код привредних субјеката са седиштем у Републици Србији, који врши обвезник ПДВ - Казнено поправни завод у Сремској Митровици, ПДВ се обрачунава и плаћа. Основицу за обрачунавање ПДВ за промет предметних услуга чини укупан износ накнаде коју обвезник ПДВ прима или треба да прими по том основу од примаоца услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, у коју није укључен ПДВ.

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

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

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

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

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.

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

Сагласно одредби члана 17. став 3. Закона, у основицу се урачунавају и:

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

2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Према ставу 4. истог члана Закона, основица не садржи:

1) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга;

2) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако те износе преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату и ако су ти износи посебно евидентирани;

3) износе које обвезник потражује за издатке које је платио у име и за рачун примаоца добара или услуга, ако су ти износи посебно евидентирани.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Постојање обавезе утврђивања капиталног добитка у случају када је обвезник (као поверилац), по основу уговора о компензацији закљученог са дужником, своје потраживање наплатио тако што је (од дужника) стекао право својине на земљишту са објектом, а које је у пословним књигама (а сагласно прописима о рачуноводству) евидентирао као основно средство у припреми, а након тога обвезник намерава да изврши продају предметног земљишта
(Мишљење Министарства финансија, бр. 178835 2023 10520 004 000 011 004 од 09.8.2024. год.)

Према одредби члана 27. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

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

Према члану 30. став 1. Закона, капитални добитак укључује се у опорезиву добит у износу одређеном на начин из чл. 27-29. овог закона.

У конкретном случају, обвезник је (као поверилац), по основу уговора о компензацији закљученог са дужником, своје

потраживање наплатио тако што је (од дужника) стекао право својине на земљишту са објектом, а које је у пословним књигама (а сагласно прописима о рачуноводству) евидентирао као основно средство у припреми. Обвезник, како наводите у поднетом захтеву, намерава да изврши продају предметног земљишта.

С тим у вези, приликом продаје земљишта са објектом обвезник је, према нашем мишљењу, дужан да утврди капитални добитак (или губитак) на начин прописан одредбама чл. 27-29. Закона и исти искаже у пореском билансу, у складу са Законом и Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/14, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19, 159/20 и 97/21).

2. Да ли нерезидентно правно лице има прво на повраћај више плаћеног пореза када је у току пореске контроле достављена валидна потврда о резидентности, а претходно је плаћена (разлика) пореза (са припадајућом каматом) по основу донетог решења јер је приликом издавања потврде о плаћеном порезу, Пореска управа утврдила да потврда о резидентности није валидна?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000898090 2024 10520 004 000 011 004 од 09.8.2024. год.)

У конкретном случају, резидентно правно лице је по основу исплате дивиденде нерезидентном правном лицу обрачунало и платило порез по одбитку по стопи из уговора о избегавању двоструког опорезивања. Приликом издавања потврде о плаћеном порезу, Пореска управа је утврдила да потврда о резидентности није валидна па је, с тим у вези, спроведен поступак пореске контроле у ком је донето решење о плаћању разлике између плаћеног пореза и

пореза обрачунатог применом стопе прописане законом који уређује опорезивање добити правних лица. Имајући у виду да је у току пореске контроле достављена валидна потврда о резидентности, а да је плаћена (разлика) пореза (са припадајућом каматом) по основу донетог решења, поставља се питање да ли нерезидентно правно лице има прво на повраћај више плаћеног пореза.

Одредбом члана 40. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ) прописано је да уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона.

У складу са чланом 40а ст. 1. и 2. 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 и да је нерезидент стварни власник прихода, а статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

Ако исплатилац прихода примени одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, а нису испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана, што за последицу има мање плаћени износ пореза, дужан је да плати разлику између плаћеног пореза и дугованог пореза по овом закону (члан 40а став 3. ЗПДПЛ).

Према члану 40а став 4. ЗПДПЛ, надлежни порески орган, на захтев нерезидента, дужан је да изда потврду о порезу плаћеном у Републици.

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 (члан 40а став 6. ЗПДПЛ).

Сагласно члану 40а став 7. ЗПДПЛ, 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.

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/17, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбом члана 159а став 1. ЗПППА прописано је да статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

Сагласно наведеном, статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са ЗПППА, при чему се потврдом о резидентности у складу са ЗПППА сматра потврда оверена од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

Уколико исплатилац прихода у моменту исплате прихода нерезиденту не располаже потврдом о резидентности у складу са ЗПППА, дужан је да у моменту исплате прихода примени одредбе ЗПДПЛ што значи да ће порез по одбитку обрачунати применом стопе из члана 40. став 1. ЗПДПЛ.

Међутим, уколико нерезидентно правно лице накнадно достави надлежном пореском органу потврду о резидентности у складу са ЗПППА, разлика између плаћеног пореза (независно од тога да ли је плаћен у моменту исплате прихода или је плаћен по решењу донетом у поступку пореске контроле) и износа пореза за који би постојала обавеза плаћања да је обвезник у моменту исплате прихода располагао потврдом о резидентности у складу са ЗПППА, сматра се више плаћеним порезом.

3. Порески третман продаје исправљеног потраживања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 510959 2023 10520 004 000 011 004 од 09.8.2024. год.)

Чланом 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем

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

Сагласно са чланом 7. став 1. Закона, 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 складу са чланом 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 је то потраживање у књигама пореског обвезника отписано као ненаплативо;
- 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

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

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

Према члану 16а став 1. Закона, на терет расхода признаје се губитак од продаје појединачних потраживања у износу који је исказан у билансу успеха обвезника, у пореском периоду у коме је извршена продаја тих потраживања.

Сходно члану 16а став 2. Закона, у случају да је по основу потраживања из става 1. овог члана извршена исправка вредности која је призната као расход у неком од претходних пореских периода у складу са чланом 16. став 7. овог закона, такав расход остаје признат без обавезе испуњења услова из члана 16. став 1. тачка 3), односно члана 16. става 2. овог закона.

Сагласно члану 486. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11 ... 109/21), једно или више друштава може се припојити другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације.

Како произилази из садржине поднетог захтева, статусном променом припајање обвезник је (у току 2010. године) стекао потраживања која су (због немогућности наплате) у току истог пореског периода у целости исправљена, при чему је расход (по основу исправке) био признат у пореском билансу обвезника.

С тим у вези, уколико обвезник изврши продају индиректно отписаних потраживања, расход по основу исправке вредности (тих) потраживања (који је признат у пореском билансу за 2010. годину) остаје трајно признат у смислу члана 16а став 2. Закона, при чему приход који обвезник по основу извршене продаје евидентира у својим пословним књигама, улази у основицу за опорезивање у складу са чланом 7. Закона.

Напомињемо да Пореска управа у поступку пореске контроле, узимајући у обзир начело фактицитета (прописано одредбама закона који уређује порески поступак и пореску администрацију), а на основу свих расположивих доказа утврђује неопходне чињенице које су, у конкретном случају, од значаја за признавање расхода

у пореском билансу обвезника, односно за утврђивање пореске обавезе у складу са Законом.

4. Примена члана 40. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник, који обавља делатност која се односи на израду односно развој софтвера, за потребе одређеног пројекта ангажује нерезидентно правно лице које, по упутству обвезника, израђују одређени код, па предметни код (који није завршен производ) обвезник преузима и даље развија и прилагођава потребама конкретног пројекта, с тим што сва ауторска права (у вези са пројектом) припадају обвезнику

(Мишљење Министарства финансија, бр. 2235756 2024 10520 004 000 011 004 од 09.8.2024. год.)

У конкретном случају, а како наводите у садржини поднетог захтева, обвезник обавља делатност која се односи на израду односно развој софтвера, при чему и поред стручних капацитета за израду производа по захтевима и мери наручилаца, велики број послова и недостатак квалификоване радне снаге ствара потребу за ангажовањем екстерних сарадника из иностранства који би радили део посла за потребе пројекта које спроводи обвезник. С тим у вези, обвезник, за потребе одређеног пројекта, ангажује нерезидентно правно лице које, по упутству обвезника, израђују одређени код (који представља скуп датотека са текстом у одређеном програмском језику који може да се изврши и одради захтевану функцију). Предметни код (који није завршен производ) обвезник преузима и даље га развија и прилагођава потребама конкретног пројекта, с тим што сва ауторска права (у вези са пројектом) припадају обвезнику.

Сагласно одредби члана 40. став 1. тач. 2) и 5) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02,

80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада) и накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Изузетно од ст. 1. и 3. овог члана, на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом по основу ауторских накнада, камата, накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике, као и накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења, односно место где ће бити пружене или коришћене, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25% (члан 40. став 4. Закона).

Сагласно наведеном, сматрамо да накнада коју обвезник, у конкретном случају, плаћа нерезидентном правном лицу за израду предметног кода, не представља ауторску накнаду, већ накнаду по основу извршене услуге, па, с тим у вези, приход који нерезидент (који у смислу Закона није из јурисдикције са преференцијалним пореским системом) оствари од обвезника није предмет опорезивања порезом по одбитку из члана 40. Закона.

5. Да ли се признају расходи у пореском билансу обвезника у случају када обвезник, регистрован за обављање делатности

92.00 - Коцкање и клађење, приређује игре на срећу на аутоматима физичким лицима, па у циљу привлачења већег броја корисника својих услуга и, с тим у вези, повећања пословних прихода, обвезник (у складу са интерним актом) кориснике услуга (док учествују у играма на срећу) бесплатно послужује пићем и грицкалицама?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 2320829 2024 10520 004 000 011 004 од 07.8.2024. год.)

У конкретном случају, обвезник, регистрован за обављање делатности 92.00 - Коцкање и клађење, приређује игре на срећу на аутоматима физичким лицима. У циљу привлачења већег броја корисника својих услуга и, с тим у вези, повећања пословних прихода, обвезник (у складу са интерним актом) кориснике услуга (док учествују у играма на срећу) бесплатно послужује пићем и грицкалицама.

У складу са чланом 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), основица пореза на добит правних лица је опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

Према члану 7. став 1. Закона, 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.

За утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају се расходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања расхода који прописује министар финансија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 2. Закона).

Сагласно наведеном, трошкови обвезника (евидентирани у пословним књигама у складу са прописима о рачуноводству) настали по основу бесплатног давања пића и грицкалица корисницима својих услуга, при чему је висина предметних трошкова уређена интерним актом обвезника, према нашем мишљењу, представљају трошкове који се признају у складу са чланом 7. ст. 1. и 2. Закона.

6. Да ли постоји обавеза утврђивања капиталног добитка у случају када на основу експропријације (спроведене 1990. године) право коришћења непокретности пређе са привредног друштва на Дирекцију за имовину уколико по основу извршеног преноса преносилац права оствари приход који евидентира у својим пословним књигама?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1541191 2024 1052 004 000 011 001 од 01.8.2024. год.)

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане

у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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

Сагласно са чланом 27. став 1. тачка 1) Закона, капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

У случају када, на основу експропријације (спроведене 1990. године), право коришћења непокретности пређе са привредног друштва на Дирекцију за имовину, тако извршен пренос није основ за утврђивање капиталног добитка у складу са чланом 27. Закона, с обзиром да се не ради о преносу права власништва (већ искључиво права коришћења) предметне непокретности. Уколико по основу извршеног преноса преносилац права оствари приход који евидентира у својим пословним књигама (сходно прописима о рачуноводству), тако остварен приход укључује се у основицу за опорезивање сагласно члану 23. став 1. Закона.

7. Да ли постоји обавеза утврђивања капиталног добитка у току поступка стечаја у случају када је у току стечајног

поступка, који је отпочео 2011. године, продата имовина стечајног дужника (земљиште у власништву обвезника) која је била оснивачки улог приликом оснивања обвезника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1982430 2024 10520 004 000 011 004 од 01.8.2024. год.)

Одредбама члана 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 142/14), које су ступиле на снагу 26. децембра 2014. године, измењене су одредбе члана 34. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 68/14 - др. закон, у даљем тексту: Закон) које су уређивале начин опорезивања добити обвезника у поступку ликвидације и стечаја.

Чланом 20. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, прописано је да се на утврђивање, обрачунавање и плаћање пореске обавезе обвезника над којима није окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, до дана ступања на снагу овог закона, примењују одредбе Закона. С тим у вези, на утврђивање, обрачунавање и плаћање пореске обавезе обвезника над којим је започет поступак ликвидација (односно стечаја), а који до 26. децембра 2014. године није окончан, примењују се одредбе Закона.

У складу са чланом 34. став 1. Закона, добит утврђена у поступку ликвидације обвезника подлеже опорезивању.

Добит обвезника у току ликвидације се утврђује као позитивна разлика имовине обвезника са краја и са почетка ликвидационог поступка, односно као разлика имовине у току трајања ликвидационог поступка за који се подноси пореска пријава и порески биланс, утврђена у финансијским извештајима поднетим у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, при чему је почетни биланс периода ликвидације једнак билансу на

крају пореског периода пре почетка ликвидационог поступка (члан 34. став 2. Закона).

Сагласно ставу 3. истог члана Закона, обвезник над којим се отвара поступак ликвидације дужан је да надлежном пореском органу поднесе пријаву и порески биланс, и то:

1) са стањем на дан отварања поступка ликвидације - у року од 15 дана од дана достављања финансијских извештаја у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија;

2) са стањем на дан окончања поступка ликвидације - у року од 15 дана од достављања финансијских извештаја у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија.

Према члану 34. став 4. Закона, период за који се утврђује основица из става 2. овог члана одговара стварном трајању поступка ликвидације, али не може бити дужи од једне године, с тим што, уколико се поступак пренесе у наредну годину, обвезник саставља и порески биланс са стањем на дан 31. децембра текуће године, који се подноси у року од 10 дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја.

У складу са чланом 37. Закона, одредбе члана 34. овог закона сходно се примењују и у поступку стечаја.

У току стечајног поступка, који је отпочео 2011. године, продата је имовина стечајног дужника (земљиште у власништву обвезника, у конкретном случају) која је била оснивачки улог приликом оснивања обвезника, па се, с тим у вези, поставља питање да ли је обвезник у стечају у обавези да утврђује капитални добитак, у складу са Законом.

По основу продаје непокретности (у власништву обвезника) извршене у поступку стечаја, обвезник није дужан да утврђује капитални добитак, односно губитак (сагласно одредбама члана 27. Закона), имајући у виду да обвезник (у периоду трајања стечајног

поступка) добит (пореску основицу) утврђује као позитивну разлику имовине у току трајања стечајног поступка за који се подноси пореска пријава и порески биланс, у складу са одредбама чл. 34. и 37. Закона.

8. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку у случају када нерезидентно правно лице изradi софтвер по наруџбини резидентног правног лица, након чега нерезидент пренесе право власништва над предметним софтвером на резидента?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1966514 2024 1052 004 000 011 003 од 20.06.2024. год.)

Сагласно одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 18/21, 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: 1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона; 2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада); 3) камата; 4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике; 5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог

пругања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Када нерезидентно правно лице изради софтвер по наруџбини резидентног правног лица, након чега нерезидент пренесе право власништва над предметним софтвером на резидента, сматрамо да накнада коју резидент, у том случају, плаћа нерезиденту (уколико се иста односи искључиво на куповину софтвера) није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. Закона.

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте (гасна уља) који се користе у транспортне сврхе за превоз робе и путника, а која су на пумпним аутоматима обележена комерцијалним називом „OPTI EVRO DIZEL“ и „G-DRIVE DIZEL“ и која у фискалном рачуну садрже тарифину ознаку номенклатуре ЦТ: 2710 19 43 00
(Мишљење Министарства финансија, бр. 002046389 2024 10520 004 000 011 004 од 05.8.2024. год.)

Одредбом члана 9. став 1. тачка 3) Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20, 53/21 и 75/23, у даљем тексту: Закон) прописан је износ акцизе који се плаћа на гасна уља (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2710 19 43 00, 2710 19 46 00, 2710 19 47 00, 2710 19 48 00, 2710 20 11 00, 2710 20 16 00 и 2710 20 19 00).

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

- крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални рачун, односно рачун и да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Ближи услови, начин и поступак за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе уређени су Правилником о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Службени гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13, 111/15, 81/18, 93/19 и 13/21, у даљем тексту: Правилник).

Одредбом члана 2. став 1. Правилника, прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац - крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.

Према ставу 2. тачка 1) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе из става 1. овог члана остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то: за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и произвођач, увозник, односно овлашћени дистрибутер истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Одредбом члана 5. став 1. тачка 1) Правилника прописано је да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе ако обавља делатности јавног превоза лица и ствари (робе и путника), као и превоз за сопствене потребе у домаћем и међународном друмском саобраћају, у складу са прописима којима

се уређује друмски превоз лица и ствари ако поседује лиценцу за превоз издату од стране министарства надлежног за послове саобраћаја уколико је за обављање превоза законом којим се уређује превоз путника у друмском саобраћају и превоз терета у друмском саобраћају прописана обавеза поседовања лиценце или одобрење надлежног органа локалне самоуправе за обављање ауто такси превоза путника.

Према ставу 2. наведеног члана Правилника, прописано је да рефакцију акцизе из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника, може да оствари домаћи превозник који поседује лиценцу за превоз ако је законом којим се уређује превоз терета у друмском саобраћају и законом којим се уређује превоз путника у друмском саобраћају прописано да је обавезан да поседује лиценцу, и то за деривате нафте, односно биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, које је набавио на територији Републике Србије и исте као моторно гориво користио за транспортне сврхе.

Уз захтев за рефакцију плаћене акцизе, сходно члану 8. став 3. Правилника, прописано је да правно лице, односно предузетник подноси одговарајуће доказе у зависности од делатности за коју је регистрован и стварно обавља, између осталог, ако деривате нафте набавља од овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, уколико поседује фискални исечак о набавци тих производа и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка (односно фискални рачун за деривате нафте који су набављени од 1. маја 2022. године) - ако је купац - крајњи корисник правно лице или предузетник.

Правилником о техничким и другим захтевима за течна горива нафтног порекла („Службени гласник РС“, бр. 104/23 и 21/24) прописани се технички и други захтеви које морају да испуњавају течна горива нафтног порекла која се користе као горива за моторе са унутрашњим сагоревањем и као енергетска горива која се стављају у промет на тржиште Републике Србије, као и начин оцењивања усаглашености течних горива.

Према одредби члана 7. став 1. наведеног правилника прописано је да су гасна уља у смислу овог правилника:

- 1) EVRO DIZEL;
- 2) ГАСНО УЉЕ ЕКСТРА ЛАКО EVRO EL.

Према ставу 2. истог члана правилника прописано је да су гасна уља сва течна горива нафтног порекла намењена за рад мотора са унутрашњим сагоревањем и компресионим паљењем која се користе за погон моторних возила и пловила са дизел мотором која плове унутрашњим водама, у смислу прописа којима се уређује пловидба и луке на унутрашњим водама, тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2710 19 43 00 и 2710 20 11 00.

Сагласно члану 25. Правилника о техничким и другим захтевима за течна горива нафтног порекла, прописано је на који начин морају бити обележени пумпни аутомати, тако да гасна уља морају бити обележени основном ознаком латиничким писмом EVRO DIZEL, а да поред основне ознаке пумпни аутомати могу бити обележени и комерцијалним називом течног горива.

Према томе, на гасна уља, у конкретном случају, на дизел гориво које се користи у транспортне сврхе за превоз робе и путника, која су на пумпним аутоматима обележена комерцијалним називом „OPTI EVRO DIZEL“ и „G-DRIVE DIZEL“ и која су стављена у промет од стране овлашћеног дистрибутера деривата нафте на мало, а за које је овлашћени дистрибутер деривата нафте издао фискалне рачуне, и то у периоду од 01.05.2023. - 30.06.2023. године, који садрже и тарифину ознаку номенклатуре ЦТ: 2710 19 43 00, може се остварити рефакција плаћене акцизе када се користе као моторна горива у транспортне сврхе, под условом да подносилац захтева за рефакцију плаћене акцизе испуњава и остале услове прописане Законом и Правилником.

Напомињемо да је Правилником о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5),

6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 38/13, 93/13, 111/15, 101/16, 18/18 и 130/21) прописана Листа гасних уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона која се користе у индустријске сврхе на које се може остварити рефакција плаћене акцизе, а да су гасна уља наведена у поменутој Листа класификована у складу са Правилником о техничким и другим захтевима за течна горива нафтног порекла. С тим у вези, истичемо са се гасна уља из Листе гасних уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона о акцизама односе на остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у индустријске сврхе, а не на гасна уља (дизел горива) која се користе као моторна горива у транспортне сврхе за превоз робе и путника.

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

2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе за превоз ствари (робе) у домаћем саобраћају

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001330353 2024 10520 004 000 011 004 од 10.7.2024. год.)

Одредбом члана 39а став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20, 53/21 и 75/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац - крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива

и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац - крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац - крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални рачун, односно рачун и да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Одредбом члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона о превозу терета у друмском саобраћају („Службени гласник РС“, бр. 68/15 и 41/16, у даљем тексту: Закон о превозу терета у друмском саобраћају) прописано је да превоз терета за сопствене потребе је превоз терета у друмском саобраћају који домаће привредно друштво, друго правно лице, предузетник, пољопривредник, односно страно правно лице, предузетник или физичко лице обавља без накнаде у вези са пословима из своје делатности и да је превозник привредно друштво, друго правно лице, предузетник или физичко лице, коме је сходно националном законодавству државе у којој се налази његово седиште, односно пребивалиште, одобрено обављање превоза терета.

Чланом 3. став 3. тач. 1), 2) и 3) Закона о превозу терета друмском саобраћају прописано је да при обављању превоза терета за сопствене потребе неопходно је да превоз терета није претежна делатност лица које га обавља, да се превоз терета обавља без накнаде; терет који се превози мора бити у власништву, продат, купљен, узет или предат у закуп, произведен, дорађен или поправљен од стране истог домаћег привредног друштва, другог правног лица, предузетника, пољопривредника, односно страног правног лица, предузетника или физичког лица који обавља превоз за сопствене потребе.

Одредбом члана 6. став 5. тачка 1) Закона о превозу терета у друмском саобраћају прописано је да лиценца за превоз није потребна за обављање превоз терета за сопствене потребе.

Ближи послови, начин и поступак за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе уређени су Правилником о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Службени гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13, 111/15, 81/18, 93/19 и 130/21, у даљем тексту: Правилник).

Одредбом члана 2. став 1. Правилника прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона може да оствари купац - крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.

Према ставу 2. тачка 1) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе из става 1. овог члана оствариће се у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то: за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и произвођач, увозник односно овлашћени дистрибутер истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Одредбом члана 5. став 1. тачка 1) Правилника прописано је да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе ако обавља делатности јавног превоза лица и ствари, као и превоз за сопствене потребе у домаћем и међународном друмском саобраћају, у складу са прописима којима

се уређује друмски превоз лица и ствари ако: 1) поседује лиценцу за превоз издату од стране министарства надлежног за послове саобраћаја уколико је за обављање превоза законом којим се уређује превоз путника друмском саобраћају и превоз терета у друмском саобраћају прописана обавеза поседовања лиценце или одобрење надлежног органа локалне самоуправе за обављање ауто такси превоза путника.

Према ставу 2. наведеног члана Правилника, прописано је да рефакцију акцизе из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари домаћи превозник који поседује лиценцу за превоз ако је законом којим се уређује превоз терета у друмском саобраћају и законом којим се уређује превоз путника у друмском саобраћају прописано да је обавезан да поседује лиценцу, и то за деривате нафте, односно биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона које је набавио на територији Републике Србије и исте као моторно гориво користио за транспортне сврхе.

Сходно ставу 4. наведеног члана Правилника, под превозом за сопствене потребе у смислу ст. 1. и 3. овог члана, подразумева се превоз производа, односно робе од производног погона (производног објекта), односно царинског прелаза до складишта, као и превоз од складишта до продајних објеката, односно крајњих купаца, који се обавља без накнаде, и то у складу са прописом којим се уређује друмски превоз ствари.

Уз захтев за рефакцију плаћене акцизе, сходно члану 8. став 3. Правилника, прописано је да правно лице, односно предузетник подноси одговарајуће доказе у зависности од делатности за коју је регистрован и стварно обавља, између осталог, и оверену изјаву одговорног лица у правном лицу, односно предузетника да обавља превоз за сопствене потребе, односно фотокопију одговарајућег документа из евиденције ако је законом којим се уређује превоз терета у друмском саобраћају прописана обавеза уписа у одговарајућу евиденцију.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе може да оствари лице које обавља делатности јавног превоза лица и ствари у домаћем и међународном друмском саобраћају, укључујући и превоз за сопствене потребе, у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, независно од чињенице која делатност је као претежна уписана у регистар којим се уређује упис у регистар привредних субјеката. При томе, неопходно је да привредни субјект, поред осталих услова прописаних Законом и Правилником, поседује оверену изјаву одговорног лица у правном лицу, односно предузетника да обавља превоз за сопствене потребе, одговарајући документ (фотокопија товарног листа или отпремнице, доставнице и др.) којим се доказује да је домаћи превозник извршио превоз ствари за сопствене потребе, који је неопходно приложити уз сваки појединачни захтев за рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, како је прописано Правилником и Обрасцем РЕФ - Т.

Према томе, у конкретном случају, привредни субјект чија је претежна делатност 1091 - Производња готове хране за домаће животиње и који се бави производњом и продајом сточне хране, а који ради обављања наведене делатности врши и превоз робе за сопствене потребе без посебне наплате услуге превоза, и то превоз робе од производног погона до магацина, од складишта до крајњих купаца или њихових малопродајних објеката, превоз готових производа од производних погона до крајњих купаца и малопродајних објеката, превоз полупроизвода од погона на дораду и натраг у фабрику на даљу производњу, има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте које користи за наведене намене с обзиром на то да се у овом случају ради о превозу терета за сопствене потребе у домаћем саобраћају, уз испуњење и осталих услова прописаних Законом и Правилником.

Међутим, када моторно гориво користите, како наводите у вашем допису, за превоз сировина од добављача до производних погона, као и за моторно гориво које се користи за путничка возила за комерцијалисте и остале запослене који дуже фирмине аутомобиле, у том случају немате право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте јер се у конкретном случају не ради о превозу терета, односно путника за сопствене потребе у смислу прописа којима се уређује друмски превоз терета и путника. Такође, када моторно гориво користите за виљушкаре, тракторе, косилице и другу опрему која се користи у фабричком кругу, немате право на рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, из разлога што гориво утрошено у фабричком кругу за наведене намене се не сматра горивом које се користи за транспортне сврхе.

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

ЦАРИНЕ

1. Када привредно друштво из Републике Србије ископава шљунак на парцели која катастарски припада општини Јања из Републике Српске (БиХ), али се физички налази на територији Републике Србије, да ли наведени шљунак, који, по уговору, као надокнада за извршене радове, припада извођачу радова, привредном друштву из Републике Србије, представља увозни производ и подлеже царинским прописима или се ради о домаћој роби која је настала као резултат рада домаћег привредног друштва?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002075765 2024 10520 017 000 011 004 од 12.8.2024. год.)

Најпре указујемо да је чланом 4. тачка 22) Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 91/19, 144/20 118/21 и 138/22) прописана дефиниција „царинског статуса“ која подразумева статус робе у царинском поступку, као домаће или стране.

Даље, у тачки 23) истог члана, прописано је да је „домаћа роба“:

(1) роба у потпуности добијена на царинском подручју Републике Србије, а која не укључује робу увезену из земаља или са територија ван царинског подручја Републике Србије,

(2) роба унета у царинско подручје Републике Србије из земаља или са територија ван тог подручја и стављена у слободан промет,

(3) роба добијена или произведена на царинском подручју Републике Србије, само од робе из подтачке (2), или од робе из подт. (1) и (2).

Затим, у тачки 24) наведеног члана, прописано је да је „страна роба“ сва роба, осим робе из тачке 23) овог члана или роба која је изгубила свој царински статус као домаћа роба.

Такође, чланом 136. Царинског закона прописано је да домаћа роба постаје страна роба ако је:

- 1) изнета са царинског подручја Републике Србије, ако се не примењују правила о унутрашњем транзиту;
- 2) стављена у поступак спољног транзита, поступак складиштења или поступак активног оплемењивања, ако царински прописи то дозвољавају;
- 3) стављена у поступак употребе у посебне сврхе и/или је накнадно уступљена држави, или је уништена, а остао је отпад;
- 4) декларација за стављање робе у слободан промет поништена након пуштања робе.

Према томе, имајући у виду све претходно наведено, посебно чињеницу коју у вашем допису наводите да се предметна роба (шљунак) производи на парцели која катастарски припада општини Јања из Републике Српске (БиХ), сматрамо да се, у конкретном случају, ради о страни роби, тј. да предметна роба представља увозни производ, и у складу с тим, подлеже царинским прописима који се примењују приликом увоза у Републику Србију.

Такође, што се тиче спровођења одговарајућег царинског поступка, у конкретном случају, а имајући у виду специфичност конкретне ситуације (страна роба физички се налази на царинском подручју Републике Србије за коју постоји и намера да остане на том подручју), мишљења смо да начин спровођења царинског поступка треба да буде предмет договора надлежних царинских органа Републике Српске (БиХ) и Републике Србије. Ово тим пре ако се има у виду да у свом допису наводите да обе уговорне стране имају одобрења за поједностављени поступак царињења.

2. Да ли се у складу са Царинским законом и Законом о слободним зонама може добити одобрење од надлежног

царинског органа за држање царинског складишта на подручју Слободне зоне Нови Сад?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002092825 2024 10520 017 000 011 004 од 15.7.2024. год.)

Чланом 183. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 91/19 – др. закон, 144/20, 118/21 и 138/22) прописани су посебни поступци у које роба може бити стављена, између осталог, и у поступак смештаја, који обухвата царинска складишта и слободне зоне. Даље, у члану 202. истог закона прописано је да у поступку смештаја, страна роба може се смештати на царинском подручју Републике Србије, а да не подлеже:

- 1) плаћању увозних дажбина;
- 2) другим дажбинама које се плаћају при увозу;
- 3) мерама трговинске политике, ако се њима не забрањује улазак робе на царинско подручје Републике Србије или излазак из њега.

Према члану 205. Царинског закона, у поступку царинског складиштења страна роба може се смештати у просторијама или на другом месту које је царински орган одобрио за тај поступак и које је под царинским надзором (царинска складишта). Царинско складиште може бити јавно царинско складиште, које може да користи свако лице ради складиштења робе или приватно царинско складиште, намењено за смештај робе од стране носиоца одобрења за царинско складиштење.

Када је реч о слободним зонама, чланом 208. Царинског закона прописано је да Влада може одредити делове царинског подручја Републике Србије као слободне зоне. Даље је прописано да се за сваку слободну зону одређује подручје које обухвата места улаза и излаза, да слободне зоне морају бити ограђене, као и да су подручје и места улаза и излаза из слободних зона предмет царинског надзора. У члану 210. истог закона прописано је да, не искључујући

примену одредбе члана 211. овог закона, роба унета у слободну зону сматра се стављеном у поступак слободне зоне:

1) у тренутку њеног уласка у слободну зону, осим ако већ није била стављена у други царински поступак; или

2) у тренутку када је поступак транзита завршен, осим ако није одмах стављена у наредни царински поступак.

Чланом 17. Закона о слободним зонама („Службени гласник РС“, бр. 62/06) прописано је да изношење робе из слободне зоне, односно уношење робе у слободну зону корисник слободне зоне пријављује надлежној царинарници. Сагласно члану 22. истог закона корисник слободне зоне је дужан да омогући спровођење мера царинског надзора и контроле и води прописану евиденцију о роби која се увози, односно уноси у зону, извози, односно износи из зоне и користи у зони.

Имајући у виду све претходно наведено, произлази да посебан поступак смештаја обухвата царинска складишта и слободне зоне, који, као што и само име каже, подразумевају, смештај робе у одређени простор (у царинско складиште или у слободну зону), који је одобрен од стране надлежног органа и у ком се роба налази под царинским надзором. С тим у вези, указујемо да је чланом 4. тачка 27) Царинског закона царински надзор дефинисан као радња коју уобичајено предузима царински орган у циљу обезбеђења поштовања царинских прописа и, по потреби, осталих прописа применљивих на робу која је предмет такве радње.

Према томе, с обзиром на све претходно наведено, мишљења смо да се не може одобрити држање царинског складишта на подручју слободне зоне, с обзиром да су подручје слободне зоне, као места улаза и излаза из слободних зона, како је претходно наведено, већ предмет царинског надзора.

С тим у вези, скренули бисмо пажњу и на члан 212. Царинског закона, у коме су наведени царински поступци у које

се може смештати страна роба у слободној зони. Наиме, овим чланом је прописано да страна роба, док је у слободној зони, може се ставити у слободан промет, поступак активног оплемењивања, привременог увоза или употребе у посебне сврхе, под условима утврђеним за те поступке и у тим случајевима се за робу не сматра да је у поступку слободне зоне. Из цитираних одредби произлази да није могуће страну робу док је у слободној зони ставити у поступак царинског складиштења, из чега даље следи да није могуће ни држање царинског складишта у слободној зони.

3. Обавеза држаоца царинског складишта да положи обезбеђење за плаћање царинског дуга, а у контексту примене Уредбе о оперативним резервама деривата нафте, угља и других енергената

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001263309 2024 10520 017 000 011 004 од 05.7.2024. год.)

Најпре бисмо указали да је чланом 77. став 1. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 91/19 – др. закон, 144/20, 118/21 и 138/22) прописано да ако царински орган захтева да се положи обезбеђење за плаћање царинског дуга који је настао или који би могао настати, то обезбеђење треба да покрије износ увозних или извозних дажбина и осталих дажбина насталих у вези са увозом и извозом робе. У ставу 2. истог члана прописано је да ако царински орган захтева да се положи обезбеђење за плаћање царинског дуга, то се захтева од дужника или лица које може постати дужник. Царински орган може дозволити да обезбеђење за плаћање царинског дуга положи лице које није лице од којег се то захтева. У члану 77. став 6. Царинског закона прописано је да на захтев лица из става 2. овог члана, царински орган може, у складу са чланом 83. ст. 1, 2. и 3. овог закона, да одобри полагање заједничког обезбеђења које покрива износ увозних или извозних дажбина који

одговара царинском дугу за две или више операција, декларација или царинских поступака.

У погледу утврђивања износа обезбеђења које је потребно положити, у члану 78. Царинског закона прописано је да ако је полагање обезбеђења обавезно, царински орган утврђује износ тог обезбеђења на нивоу једнаком тачном износу увозних или извозних дажбина који одговара царинском дугу и другим дажбинама које се наплаћују при увозу или извозу, ако тај износ може са сигурношћу да се утврди у време када се обезбеђење захтева. Ако није могуће утврдити тачан износ, обезбеђење се утврђује у највишем износу увозних или извозних дажбина, који процени царински орган, а који одговара царинском дугу и другим дажбинама које се наплаћују при увозу или извозу, који су настали или би могли настати. Ако се подноси заједничко обезбеђење за износ увозних или извозних дажбина који одговара царинском дугу и другим дажбинама које се наплаћују при увозу или извозу, чији се износ мења током времена, износ тог обезбеђења се утврђује на нивоу који омогућава да износ увозних или извозних дажбина који одговара царинском дугу и другим дажбинама које се наплаћују при увозу или извозу буде покривен у сваком тренутку, не искључујући примену одредбе члана 83. овог закона.

У погледу полагања обезбеђења за плаћање царинског дуга, Управа царина је, у циљу једнообразне примене прописа из надлежности те управе, донела Објашњење о полагању обезбеђења за плаћање царинског дуга, који је доступан на сајту ове управе. Полазећи од претходно цитиране законске норме садржане у члану 77. став 6. Царинског закона, у поменутом објашњењу наведено је да је у поступку по захтеву за доношење одобрења за полагање заједничког обезбеђења потребно утврдити референтни износ. Даље је наведено да се приликом утврђивања референтног износа, између осталог, и за царинско складиштење, ради о случају полагања обезбеђења за царински дуг који би могао настати, чији се износ не може са сигурношћу утврдити у тренутку када се захтева обезбеђење

или чији се износ мења током времена. У том случају референтни износ одговара износу увозних или других дажбина које могу доспети у вези са сваком царинском декларацијом за које се полаже обезбеђење, у периоду од стављања робе у одговарајући царински поступак до тренутка окончања поступка. Приликом утврђивања тог референтног износа узимају се у обзир највише стопе увозних дажбина које се примењују на робу исте врсте и највише стопе других дажбина које се плаћају у вези са увозом робе исте врсте. Уколико се ради о разноврсној роби или се роба не може сврстати по Царинској тарифи и другим тарифама, употребљавају се просечне стопе дажбина. Такође, референтни износ се утврђује на основу информација о роби која је стављена у те поступке у последњих 12 месеци. Када нису доступни подаци за претходни период, узимају се подаци о планираним активностима и поступцима за будући период од 12 месеци.

Овде бисмо указали да је Уредбом о оперативним резервама деривата нафте, угља и других енергената („Службени гласник РС“, бр. 79/21), која је донета на основу члана 354. став 7. Закона о енергетици, прописана обавеза енергетских субјеката да формирају и одржавају оперативне резерве деривата нафте, угља и других енергената, на начин и под условима прописаним овом уредбом. Ова уредба даље прописује постепено формирање оперативних резерви до 01.01.2028. године, а након тога се исте морају стално одржавати у прописаној количини и структури.

Према томе, имајући у виду све претходно наведено, произлази да привредна друштва, која су држаоци царинских складишта у којима су смештени деривати нафте, угљ и други енергенти, имају обавезу да царинском органу поднесу обезбеђење за плаћање царинског дуга који би могао настати за предметну робу смештену у царинска складишта, у износу који се утврди на основу расположивих података (претходно цитиране одредбе Објашњења Управе царина о полагању обезбеђења за плаћање царинског дуга).

Имајући у виду све претходно наведено, као и чињеницу да је Уредба о оперативним резервама деривата нафте, угља и других донета на основу Закона о енергетици, који је у надлежности Министарства рударства и енергетике, обратили смо се том министарству са захтевом за мишљење да ли количине деривата нафте, угља и других енергената, које привредни субјекти држе као оперативне резерве, треба узети у обзир приликом утврђивања износа обезбеђења за плаћање царинског дуга који би могао настати за робу смештену у царинско складиште.

У допису Министарства рударства и енергетике број: 001787842 2024 14820 001 000 000 001 од 26. јуна 2024. године (примљен 03.07.2024. године у Сектор за царински систем и политику), који вам у прилогу достављамо, између осталог, наведено је да је Министарство рударства и енергетике мишљења да „...у циљу формирања и одржавања оперативних резерви на одговарајућем нивоу, ове резерве не би требало узети у обзир приликом утврђивања износа обезбеђења за плаћање царинског дуга који би могао настати за робу смештену у царинско складиште“.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Примена одредаба закона о порезу на доходак грађана, као и одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања са Чешком Републиком

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1366963 2024 10520 004 000 011 003 од 10.6.2024. год.)

Физичко лице, резидент¹ и држављанин Чешке Републике - али и држављанин Републике Србије, у току 2023. године у Републици Србији остварио је једнократни приход по основу пружања саветодавних/консултантских услуга правном лицу из Чешке Републике, у вези са судским спором који је то правно лице из Чешке Републике водило против правног лица из Републике Србије (за наплату новчаног потраживања пред Привредним судом у Београду).² Након успешног окончања тог судског спора, као и наплате потраживања, правно лице из Чешке Републике је (за пружене услуге) именованом исплатило накнаду на његов нерезидентни рачун у Београду.

1 Зато јер му је центар пословних и животних интереса у Чешкој Републици где непрекидно са породицом живи више 30 година, у којој има своју фирму, у којој се налази целокупна његова имовина и у којој је остварио пензију. Именовани поседује личну карту Чешке Републике.

Додатно, именовани у Републици Србији нема породицу, нема имовину (ни у власништву, нити под закупом) нити остварује било какве сталне приходе.

2 У непосредном телефонском разговору, саопштили сте нам да је (за потребе обављања наведених саветодавних услуга) именовани у Републици Србији (Београду) боравио у временском периоду који не прелази 6 месеци (претходно сте, писаним путем, прецизирали да именовани у Републици Србији није боравио више од 183 дана током календарске 2023. године, нити је у Републици Србији боравио дуже од 183 дана током периода од 12 месеци који претходи дану остваривања прихода).

С тим у вези, код надлежних органа Пореске управе, у својству пуномоћника именованог, поднели сте захтев за издавање пореског уверења на основу којег је могуће извршити трансфер новца у Чешку Републику (наведено, уз презентовање одговарајућих доказа: уговор о пружању саветодавних услуга са спецификацијом пружених услуга, доказ о оствареном приходу, стање на нерезидентном рачуну именованог, његову потврду о резидентности Чешке Републике преведену на српски језик, као и копију уговора о избегавању двоструког опорезивања са Чешком Републиком).

Наведени поступак пред Пореском управом је у току.

С обзиром на изнето, поднели сте захтев за добијање стручног мишљења у погледу примене пореских прописа, као и у погледу примене одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања са питањем која држава је (у конкретном случају) надлежна за обрачунавање пореза, Република Србија или Чешка Република?

1. *Са аспектa примене Закона о порезу на доходак грађана*

Одредбом члана 6. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез.

Обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави, сагласно одредби члана 7. став 1. Закона.

Према одредбама члана 7. став 2. Закона, резидент Републике Србије јесте физичко лице које:

1) на територији Републике Србије има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или

2) на територији Републике Србије, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

Одредбом члана 8. став 1. Закона прописано је да је обвезник пореза на доходак грађана и физичко лице које није резидент, за доходак остварен на територији Републике Србије.

Према одредбама члана 8. став 2. Закона, дохотком, у смислу става 1. овог члана, нарочито се сматра доходак који физичко лице оствари по основу:

- 1) рада који обавља на територији Републике Србије;
- 2) коришћења или располагања правом на територији Републике Србије.

Одредбом члана 52. став 1. тачка 18) Закона прописано је да се приходом од ауторских права сматра накнада коју обвезник оствари по основу осталих ауторских дела.

Обвезник пореза на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине физичко лице које као аутор, носилац сродних права, односно власник права индустријске својине остварује накнаду по основу ауторског и сродног права, односно права индустријске својине (члан 54. став 1. Закона).

Опорезиви приход од ауторских и сродних права на које се порез плаћа самоопорезивањем, изузев тих прихода које остварује обвезник који има статус самосталног уметника у складу са законом којим се уређује област културе, чини бруто приход остварен у кварталу умањен за нормиране трошкове у динарском износу у висини из члана 126 став 1. овог закона, или у висини из члана 126 став 2. овог закона увећане за 34% бруто прихода оствареног у кварталу (члан 55. став 2. Закона),

Стопа пореза на приходе од уговорене накнаде од ауторских и сродних права на које се порез плаћа самоопорезивањем износи 10% (члан 58. став 2. Закона).

Одредбом члана 85. став 1. тачка 18) Закона прописано је да се осталим приходима у смислу овог закона сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито приходи по основу уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем.

Опорезиви приход од уговорене накнаде за извршени рад, на који се порез плаћа самоопорезивањем, чини бруто приход остварен у кварталу умањен за нормиране трошкове у динарском износу из члана 126 став 1. овог закона, или из члана 126 став 2. овог закона увећане за 34% бруто прихода оствареног у кварталу (члан 85. став 5. тачка 2) Закона).

Стопа пореза на приходе од уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем, за које се нормирани трошкови признају у складу са чланом 85. став 5. тачка 2) подтачка (2) овог закона износи 10% (члан 86. став 2. тачка 2) Закона).

Самоопорезивањем се утврђују и плаћају порези на приходе које исплаћује исплатилац који није правно лице, предузетник или предузетник паушалац, и то приходе од уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад за које се опорезиви приход утврђује сагласно члану 55. став 2. и члану 85. став 5. тачка 2) овог закона (члан 100а став 1. тачка 2) подтачка (1) Закона).

Обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, у случају ако порез по одбитку не обрачуна и не уплати други исплатилац, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама овог закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода (члан 100а ст. 2. и 3. Закона).

Имајући у виду наведено, приход који оствари физичко лице - нерезидент Републике Србије по основу рада који је, како се наводи, обављао на територији Републике Србије (пружање

саветодавних/консултантских услуга правном лицу из Чешке Републике) има порески третман прихода од уговорене накнаде за извршени рад, сагласно чл. 52. и 85. Закона, на који се порез плаћа самоопорезивањем.

2. Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

Између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Чешке Републике закључен је уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СЦГ - Међународни уговори“, бр. 3/05, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2006. године, као и Протокол између Владе Републике Србије и Владе Чешке Републике уз Уговор између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Чешке Републике о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 1/10, у даљем тексту: Протокол) који се примењује од 1. јануара 2012. године.

Уговор и Протокол су (са почетком примене од 1. јануара 2021. године) измењени решењима из Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/18 и 4/23).

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

Члан 14. (Самосталне личне делатности) Уговора прописује:

„1. Доходак који оствари резидент државе уговорнице (Чешке Републике) од професионалних делатности или од других самосталних делатности опорезује се само у тој држави (Чешкој

Републици) осим у следећим околностима кад се тај доходак може опорезивати и у другој држави уговорници (Републици Србији):

(1) ако за обављање својих делатности има сталну базу коју редовно користи у другој држави уговорници (Републици Србији); у том случају, само део дохотка који се приписује тој сталној бази опорезује се у тој другој држави (Републици Србији); или

(2) ако борави у другој држави (Републици Србији) у периоду или у периодима који укупно трају дуже од 183 дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години; у том случају само део дохотка који се остварује од делатности које се обављају у тој другој држави (Републици Србији) опорезује се у тој другој држави (Републици Србији).

2. При обрачунавању периода поменутих у ставу 1. подстав (2) овог члана укључују се следећи дани:

(1) сви дани физичког присуства, укључујући дане доласка и одласка, и

(2) дани проведени ван државе (Републике Србије) у којој се делатност обавља, као што су суботе и недеље, национални празници, празници, и службена путовања непосредно повезана са обављањем делатности примаоца у тој држави (Републици Србији) након којих се делатност наставља на територији те државе (Републике Србије).

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, указујемо да обављање самосталних личних делатности искључује обављање индустријских и комерцијалних делатности, као и обављање професионалних делатности по основу радног односа (нпр. лекара који ради као медицинско особље у фабрици) који су регулисани другим члановима Уговора.

У складу са теоријом и праксом међународног пореског права, а за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, реч је, дакле, о делатностима физичких лица која исте, ради остваривања дохотка, обављају за свој рачун, што подразумева сношење ризика потенцијалних губитака насталих приликом обављања делатности.

Значење израза „самосталне личне делатности“ ближе је објашњено навођењем (у члану 14. став 3. Уговора) низа најчешћих примера тзв. „либералних професија“. Набрајање има искључиво карактер објашњења и ни у ком случају није коначно. Могуће тешкоће које у примени Уговора, у посебним случајевима, могу настати у погледу усаглашавања ставова да ли нека делатност има карактер „самосталне личне делатности“ у смислу Уговора, решавају се у Поступку заједничког договарања између надлежних органа држава уговорница (из члана 25. Уговора).

Када је реч о критеријуму „сталне базе“, као услову да се доходак лица која обављају самосталне личне делатности опорезују у држави извора (Републици Србији), указујемо да, у складу са међународном праксом приликом закључивања, тумачења и примене уговора о избегавању међународног двоструког опорезивања, није уобичајено да се, у овом члану Уговора, прецизно дефинише значење израза „стална база“. Међутим, уобичајено је да се под изразом „стална база“ подразумева центар активности сталног или трајног карактера (минимум шест месеци) који резидент државе уговорнице (физичко лице - резидент Чешке Републике) има у другој држави уговорници (Републици Србији) - на основу навода из захтева за мишљење, очигледно је да у конкретном случају односно физичко лице у Републици Србији нема „сталну базу“ – ово зато јер у Републици Србији није боравило дуже од 6 месеци.

С обзиром на изнето, доходак који (у конкретном случају) физичко лице резидент Чешке Републике (под околностима описаним у уводу овог службеног мишљења) оствари (уплатом на

његов нерезидентни рачун у Републици Србији) од правног лица, резидента Чешке Републике, сходно члану 14. (Самосталне личне делатности) став 1. (први део прве реченице) опорезује се само у Чешкој Републици (као матичној држави резидентности).

Наведено је уз услов поседовања валидне потврде о резидентности. У супротном, примењују се одговарајуће одредбе Закона о порезу на доходак грађана (о којима је претходно, у делу под 1. овог мишљења, било говора), а не одредбе Уговора.

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Начин евидентирања промета, односно издавања фискалног рачуна купцу који поседује посебну апликацију лојалности приликом завршетка куповине у малопродајном објекту

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00282/2023-04 од 10.6.2024. год.)

Према одредби члана 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗФ), предмет фискализације је промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата. Прометом на мало не сматра се промет извршен изван малопродајног објекта ако је корисник испоручених добара и пружених услуга, односно добара и услуга које ће бити испоручене или пружене у случају примљених аванса, правно лице, односно обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана. Малопродајним објектом из става 2. овог члана сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким

лицима, као и седиште обвезника фискализације који врши промет на мало преко интернета путем даљинске трговине.

Сагласно члану 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и сваки обвезник пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица. који врши промет на мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира сваки појединачно остварени промет на мало и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет на мало, преко електронског фискалног уређаја.

Чланом 5. став 1. ЗФ прописано је да је фискални рачун фискални документ којим се потврђује да је појединачно остварени промет на мало, укључујући и примљени аванс за будући промет на мало, евидентиран у електронском фискалном уређају.

Одредбом члана 6. став 1. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације дужан да у тренутку промета на мало, укључујући и примљене авансе за будући промет на мало, изда фискални рачун коришћењем електронског фискалног уређаја, који се састоји од елемената (процесор фискалног рачуна и електронски систем за издавање рачуна) чија је употреба одобрена од стране Пореске управе.

Према одредби члана 10. став 1. ЗФ, прописано је да купци и примаоци фискалних рачуна могу да провере да ли је њихов

фискални рачун издат у складу са одредбама овог закона одмах по издавању фискалног рачуна.

Одредбом члана 13. став 1. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, 99/21, 10/22, 49/22, 50/22 и 57/22, у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, фискални рачун издаје купцу добара, односно кориснику услуга у штампаној форми, а која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. ЗФ.

Према ставу 2. истог члана Правилника, прописано је да обвезник фискализације може фискални рачун из става 1. овог члана доставити електронским путем искључиво уз сагласност купца добара, односно корисника услуге.

Сагласно наведеним одредбама ЗФ и Правилника, када је у питању начин евидентирања промета, односно издавања фискалног рачуна, предметни обвезник фискализације, привредни субјект који се бави трговином на мало у Србији, у обавези је да у малопродајном објекту купцу приликом завршетка куповине изда фискални рачун у штампаној форми на наплатном месту, а изузетно тако одштампан фискални рачун (фискални рачун који је генерисан и издат у штампаној форми) може доставити купцу и електронским путем, уз искључиву сагласност купца добара, односно корисника услуге, у конкретном случају купцу који поседује посебну апликацију лојалности.

Напомињемо да изузетно од одредаба члана 13. ст. 1. и 2. Правилника, обвезник фискализације који обавља промет на мало искључиво путем интернета, преко електронског фискалног уређаја, фискални рачун издаје купцу добара, односно кориснику услуга у електронској форми, а која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. ЗФ (члан 13. став 3. Правилника).

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У ЈУЛУ И АВГУСТУ 2024. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о задуживању Републике Србије код Банке Поштанска штедионица акционарско друштво Београд за потребе финансирања Пројекта Изградње урбане инфраструктуре и националног стадиона са приступним саобраћајницама	Сл. гласник РС, бр. 64 од 31. јула 2024.
Закон о задуживању Републике Србије код UniCredit bank Srbija a.d. Beograd за потребе финансирања Пројекта Рума–Шабац–Лозница	Сл. гласник РС, бр. 64 од 31. јула 2024.
Закон о задуживању Републике Србије код Banca Intesa AD Beograd за потребе финансирања Пројекта Рума–Шабац–Лозница	Сл. гласник РС, бр. 64 од 31. јула 2024
Закон о задуживању Републике Србије код OTP banke Srbija a.d. Novi Sad за потребе финансирања Пројекта изградње обилазнице око Крагујевца	Сл. гласник РС, бр. 64 од 31. јула 2024.

Закон о потврђивању Уговора о зајму уз финансијски протокол потписан 21. септембра 2023. године, између Владе Републике Србије и Владе Француске Републике, између Републике Србије коју заступа Влада Републике Србије поступајући преко Министарства финансија као Зајмопримац и BPIFRANCE ASSURANCE EXPORT који поступа у име и за рачун Владе Француске Републике	Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 7 од 02. августа 2024.
Закон о потврђивању Гаранције (Пројекат управљања електродистрибутивном мрежом у Републици Србији) између Републике Србије коју заступа Влада Републике Србије поступајући преко Министарства финансија као Гаранта и Deutsche bank AG, Paris Branch као Првобитног зајмодавца и Deutsche bank AG, Paris Branch као Агента и Deutsche bank AG, Paris Branch као Водећег мандатног аранжера која се односи на Уговор о кредитном аранжману у износу од 97.151.728,00 евра уз подршку BPIAE	Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 7 од 02. августа 2024.

Закон о потврђивању Измене и допуне бр. 1 Уговора о зајму потписаног између Фонда за развој Абу Дабија и Владе Републике Србије за финансирање подршке буџету Републике Србије	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 7 од 02. августа 2024.</i>
Закон о потврђивању Измене и допуне бр. 1 Споразума о зајму од стране и између Владе Емирата Уједињених Арапских Емирата Фонд за развој Абу Даби (Зајмодавац) и Владе Републике Србије (Зајмопримац) у вези са зајмом у износу од 1.000.000.000 америчких долара	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 7 од 02. августа 2024.</i>
Закон о потврђивању амандмана на чл. 1. и 12.1. Споразума о оснивању Европске банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 7 од 02. августа 2024.</i>
Закон о потврђивању Споразума о гаранцији (ЕПС Зајам за ликвидност) између Републике Србије, коју заступа Влада Републике Србије, поступајући преко Министарства финансија и Cassa Depositi e Prestiti S.p.A.	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 7 од 02. августа 2024.</i>

Закон о потврђивању Уговора о кредитном аранжману у износу до 183.941.730,60 евра између Републике Србије коју заступа Влада Републике Србије поступајући преко Министарства финансија као Зајмопримца аранжиран од стране BANK OF CHINA SRBIJA A.D. BEOGRAD као Овлашћеног главног аранжера са BANK OF CHINA LIMITED, LUXEMBOURG BRANCH као Агента и BANK OF CHINA LIMITED, LUXEMBOURG BRANCH као Првобитног Зајмодавца	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 7 од 02. августа 2024.</i>
Закон о потврђивању Споразума о зајму између KfW, Франкфурт на Мајни и Републике Србије коју заступа Влада Републике Србије делујући преко и путем Министарства финансија за Програм „Развој тржишта биомасе у Републици Србији (друга компонента)”	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 7 од 02. августа 2024.</i>

Закон о потврђивању Споразума о зајму између KfW, Франкфурт на Мајни и Републике Србије коју заступа Влада Републике Србије делујући преко и путем Министарства финансија за пројекат „Енергетска ефикасност у објектима јавне намене, фаза III”	Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 7 од 02. августа 2024.
--	--

УРЕДБЕ

Уредба о измени и допуни Уредбе о непокретностима за репрезентативне потребе Републике Србије	Сл. гласник РС, бр. 63 од 26. јула 2024.
---	--

ОДЛУКЕ

Одлука о врстама девиза у којима се плаћају републичке административне таксе код дипломатско-конзуларних представништава Републике Србије и о висини курса динара за прерачунавање динарских износа такси у девизе	Сл. гласник РС, бр. 58 од 05. јула 2024.
--	--

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о измени и допуни Правилника о одређивању царинских органа за царињење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	Сл. гласник РС, бр. 59 од 12. јула 2024.
--	--

Правилник о изменама и допунама Правилника о порезу на додату вредност	Сл. гласник РС, бр. 65 од 02. августа 2024.
Правилник о изменама и допунама Правилника о електронском фактурисању	Сл. гласник РС, бр. 65 од 02. августа 2024.
Правилник о ослобођењу од пореза на капитални добитак остварен преносом ауторских и сродних права и права индустријске својине	Сл. гласник РС, бр. 71 од 16. августа 2024.
Правилник о изменама Правилника о порезу на додату вредност	Сл. гласник РС, бр. 73 од 30. августа 2024.
Правилника о изменама Правилника о електронском фактурисању	Сл. гласник РС, бр. 73 од 30. августа 2024.
ОСТАЛО	
УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ из Тарифе републичких административних такси	Сл. гласник РС, бр. 59 од 17. јула 2024.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Ана Панчић. – Год. 32,бр.
1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство
финансија Републике Србије,
1992-. – 20 цм

Месечно. –
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
COBISS. SR-ID 43429132