



Република Србија  
Министарство финансија

# БИЛТЕН

## СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 2  
фебруар 2020.  
година LX  
ISSN 0354-3242

---

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

Број 2  
фeбруар 2020.  
година LX  
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА  
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА  
БЕОГРАД

---

---

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

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

*За издавача*  
Синиша Мали, министар финансија

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

*Главни уредник*  
Ана Панчић  
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

*Уредник*  
Јасмина Кнежевић  
[jasmina.knezevic@mfin.gov.rs](mailto:jasmina.knezevic@mfin.gov.rs)

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

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

Tel. 011/3642 659 <a href="mailto:bilten@mfin.gov.rs">bilten@mfin.gov.rs</a>
---

Билтен излази месечно.  
Copyright © 2003-2020 by Министарство финансија Републике Србије  
Сва права задржана.

---

---

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

**ПОРЕЗИ**

1. а) Порески третман прихода који физичко лице, које је оснивач и власник привредног друштва над којим је покренут поступак ликвидације, а то лице обавља послове ликвидационог управника, оствари узимањем из имовине тог привредног друштва за његове приватне потребе и личну потрошњу..... 11

б) Када обвезник (над којим је покренут поступак ликвидације) у својим пословним књигама, а сагласно прописима о рачуноводству, евидентира расход по основу мањка робе на залихама коју је оснивач обвезника (који обавља функцију ликвидационог управника, а није запослен код обвезника) узео за сопствене потребе и личну потрошњу, да ли се тако евидентиран расход признаје у пореском билансу?..... 11

2. Порески третман мањка добара ..... 15

3. Порески третман уступања наследног дела који брат учини сестри у оставинском поступку, преноса без накнаде права на непокретности који отац учини кћери по основу уговора о уступању и расподели имовине за живота, преноса непокретности са оца на кћер по основу уговора о доживотном издржавању, као и да ли се плаћа порез на капитални добитак ако би кћи непокретности стечене по тим основима продала, како се наводи, „за годину-две“ од стицања ..... 18

**ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ**

1. Порески третман промета у случају када после извршеног увоза добара надлежни орган утврди да је реч о добрима која

---

---

се сматрају здравствено неисправним и нареди обвезнику ПДВ да врати добра у иностранство или да их уништи у складу са законом .....27

2. Порески третман промета услуга у случају када обвезник ПДВ, на основу уговора са страним лицем чије је седиште у Ирској и које се бави повраћајем ПДВ страним путницима за робу купљену у иностранству, у име и за рачун тог страног лица, на основу одговарајуће документације, изврши повраћај ПДВ физичким лицима из Републике Србије за робу купљену у иностранству .....29

3. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ – преносилац изврши пренос дела имовине – опрему за производњу намаза животињског и биљног порекла, као улог у новоосновано привредно друштво, при чему на дан преноса предметне имовине обвезник ПДВ – стицалац није наставио да обавља делатност производње намаза, већ је предметну делатност наставио да обавља обвезник ПДВ – преносилац (до дана када обвезник ПДВ – стицалац добије дозволу надлежног органа) .....31

4. Услови за остваривање права на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана .....34

5. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ на увоз добара када страном правно лице, које није регистровано као обвезник ПДВ у Републици Србији, увози добра у Републику Србију и у оквиру поступка царинског складиштења смешта предметна добра у царинско складиште? .....36

6. Порески третман промета и увоза шећера у праху са додатком ароме лимуна .....38

7. Основица за обрачунавање ПДВ за промет услуге бербе јабука

---

---

при чему је накнада за промет предметне услуге уговорена као фиксни и варијабилни део (при чему се варијабилни део односи на трошкове смештаја, исхране, превоза и осигурања лица ангажованих од стране обвезника ПДВ – пружаоца услуге бербе јабука) ..... 39

8. Порески третман промета услуге у случају када обвезник ПДВ – друштво „А“ закључи уговор о закупу пословног објекта са обвезником ПДВ – друштвом „Б“ на период од 10 година, уз одређену месечну закупнину, и на основу тог уговора наплати од обвезника ПДВ – друштва „Б“ закупнину за последња 24 месеца трајања уговора о закупу, а затим после пет година трајања уговора о закупу обвезник ПДВ – друштво „А“ приликом оснивања друштва „Ц“ унесе као неновчани улог  $\frac{1}{4}$  пословног објекта датог у закуп ..... 42

9. Када је реч о праву на повраћај ПДВ путника, да ли продавац, односно оператор могу да изврше фактички повраћај ПДВ и преко других лица која ће наведени посао обавити у име и за рачун продавца, односно оператора? ..... 45

10. Шта се сматра добрима за опремање и снабдевање било ког превозног средства за приватне потребе у смислу члана 24. став 1. тачка 4) Закона о ПДВ? ..... 55

11. Порески третман преноса дела имовине који врши обвезник ПДВ – преносилац имовине другом обвезнику ПДВ – стицаоцу у поступку статусне промене издвајања уз припајање ..... 57

12. Подела претходног пореза према економској припадности, као и сразмерни порески одбитак у случају када обвезник ПДВ који обавља делатност у оквиру које врши промет услуга приређивања игара на срећу, за који је у складу са Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног

---

---

пореза, намерава да у истим пословним јединицама – огранцима обавља и делатност у оквиру које ће пружати услуге конзумације јела и пића на лицу места за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ..... 61

14. Порески третман увоза видео камера и видео миксера који се не производе у Републици Србији ..... 71

15. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта финансираног на основу уговора о зајму из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона о ПДВ ..... 73

16. Порески третман промета у случају када страно лице (лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште), које у Републици Србији није обвезник ПДВ, пружа обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији услугу посредовања за промет добара која тај обвезник ПДВ или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство ..... 76

#### ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици у случају када обвезник развија софтверску апликацију за процену утицаја развојних пројеката на животну средину, при чему је први део развоја предметног софтвера, који представља иновативни софтверски производ (а који је настао као резултат истраживања обвезника) финансијски подржан од стране Фонда за иновативну делатност, а у току 2018. и 2019. године обвезник је додатно развијао и унапређивао предметни софтвер ..... 79

2. Примена одредбе члана 22г Закона о порезу на добит правних лица везано за трошкове који су настали по основу истраживања и развоја нових производа – лекова..... 81

---

- 
3. Порески третман расхода насталог по основу отписа потраживања према дужнику – правном лицу над којим је спроведен поступак принудне ликвидације ..... 86
  4. Порески третман прихода по основу капиталних добитака када су у питању нерезидентна правна лица – основана као инвестициони фондови у складу са прописима државе чији су резиденти ..... 88
  5. Порески третман расхода насталог по основу ефеката извршене процене фер вредности биолошког средства ..... 89
  6. Признавање расхода по основу исправке вредности појединачног потраживања у пореском билансу обвезника .. 91
  7. Начин састављања пореског биланса за недобитне организације ..... 93

#### ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је отворена тераса са зимском баштом, која је кровна површина стана, предмет опорезивања порезом на имовину? 95
2. Да ли се у корисну површину објеката „Самачког смештаја Бор“, као елемента за утврђивање пореза на имовину, укључују заједнички делови тих зграда (ходници и заједничке просторије), имајући у виду да се у захтеву наводи да тај смештај чине три зграде у којима су смештени станари, а да је један број станова откупљен? ..... 97

#### ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Услови за пореско ослобођење по основу заснивања радног односа са квалификованим новозапосленим лицем ..... 101
-



- 
2. Примена олакшице по основу радног односа са квалификованим новозапосленим лицем у случају да је квалификованом новозапосленом лицу у периоду трајања олакшице престао радни однос код једног послодавца и да је засновао радни однос код наредног послодавца..... 103
  3. Предлог за увођење олакшица за привредна друштва која запошљавају возаче аутобуса ..... 106
  4. Порески третман накнаде коју оствари физичко лице по основу продаје уметничких дела музеју ..... 107
  5. Порески третман прихода који физичко лице оствари по правоснажном окончању ванпарничног поступка, при чему је предмет вансудског поравнања утврђење вредности акција акционарског друштва и висине накнаде штете..... 109

#### **РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ**

1. Да ли су странке које подносе пријаве инспекцијским службама против других лица у обавези да плаћају републичку административну таксу по Тарифном броју 1. Одељка А Тарифе, имајући у виду дефиницију појмова представка и притужба?113

#### **ЦАРИНЕ**

1. Царинска повластица из члана 246. тачка 4) Царинског закона ..... 115

#### **ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА**

1. Порески третман прихода од камате који остварују нерезидентна правна лица – резиденти Републике Аустрије и Републике Хрватске у случају када је између резидентног правног лица, као зајмопримца и резидентних и нерезидентних правних лица – банака, као зајмодаваца, закључен уговор о дугорочном
-

---

инвестиционом кредиту којим је, између осталог, уговорено да зајмопримац плаћања (главнице и камате) по основу предметног кредита врши искључиво једном од зајмодаваца – нерезидентној банци у својству агента која ће по том основу примљена средства преносити сваком зајмодавцу појединачно, у складу са његовим учешћем у укупно одобреном кредиту ..... 117

2. Порески третман прихода нерезидентног правног лица – резидента Словеније оствареног по основу пружања услуга пословног саветовања ..... 122

## **Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М**

### **РАЧУНОВОДСТВО**

1. Примена новог Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19) у смислу да ли чланице Међународне федерације рачуновођа (*International Federation of Accountants – IFAC*) са територије Босне и Херцеговине и Црне Горе могу да, сагласно члану 18. Закона, организују наставу, испите, издају решења за испите и врше континуирану едукацију за послове пружалаца рачуноводствених услуга у Републици Србији ..... 127

2. Начин евидентирања станова и гаражних места који су намењени продаји и који су у пословним књигама привредног друштва евидентирани на рачунима групе 14 – *Спална средства намењена продаји* ..... 130

### **РЕВИЗИЈА**

1. Тумачење Закона о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 73/19) у вези са обавезом друштава за ревизију која обављају ревизију друштава од јавног интереса да предају додатни извештај Комисији за ревизију субјекта ревизије ..... 135

---

---

2. Да ли је друштво за осигурање обавезно да има Комисију за ревизију или је дозвољено да сходно одредби члана 53. став 8. Закона констатује да има посебно тело (Надзорни одбор) са надлежностима Комсије и да нема обавезу да образује Комисију за ревизију?.....	138
---	-----

### **ПОДСЕТНИК**

Финансијски прописи донети у фебруару 2020. године .....	145
--	-----

---

---

## Ј А В Н И П Р И Х О Д И

### ПОРЕЗИ

1. а) Порески третман прихода који физичко лице, које је оснивач и власник привредног друштва над којим је покренут поступак ликвидације, а то лице обавља послове ликвидационог управника, оствари узимањем из имовине тог привредног друштва за његове приватне потребе и личну потрошњу

б) Када обвезник (над којим је покренут поступак ликвидације) у својим пословним књигама, а сагласно прописима о рачуноводству, евидентира расход по основу мањка робе на залихама коју је оснивач обвезника (који обавља функцију ликвидационог управника, а није запослен код обвезника) узео за сопствене потребе и личну потрошњу, да ли се тако евидентиран расход признаје у пореском билансу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-29/2020-04 од 13.02.2020. год.)

Према наводима у вашем захтеву, покренут је поступак ликвидације над друштвом са ограниченом одговорношћу који је регистрован у Агенцији за привредне регистре дана 1. фебруара 2016. године. За ликвидационог управника именовано је физичко лице које је једини оснивач и власник тог привредног друштва у ликвидацији, које је незапослено лице, а послове ликвидационог управника обавља без накнаде. Како даље наводите, након покретања поступка ликвидације ликвидациони управник није у преклузивном

року поднео почетни ликвидациони биланс. Дана 24. маја 2017. године у току теренске контроле установљен је мањак робе на залихама што је константовано у записнику пореског органа. Како наводите, робу са залиха за коју је утврђен мањак узео је власник (лице које обавља послове ликвидационог управника) друштва за сопствене приватне потребе.

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

Према одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: Закон), порез на доходак грађана плаћају физичка лица, на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети од опорезивања, односно који су ослобођени од плаћања пореза овим законом.

Одредбом члана 61. став 1. тачка 4) Закона прописано је да се приходом од капитала сматра узимање из имовине и коришћење услуга привредног друштва од стране власника друштва за њихове приватне потребе и личну потрошњу.

Према одредби члана 62. Закона, обвезник пореза на приходе од капитала је физичко

лице које остварује те приходе.

Опорезиви приход од капитала чини новчани или неновчани износ оствареног прихода (члан 63. став 1. Закона).

Према одредби члана 63. став 2. Закона, ако су приходи од капитала остварени у неновчаном облику, вредност тих прихода се утврђује према тржишној вредности права добара, односно услуга на дан остваривања прихода.

Стопа пореза на приходе од капитала износи 15% (члан 64. Закона).

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

Одредбом члана 23. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19) прописано је да основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва је најмање најнижа месечна основица из члана 37. тог закона.

Одредбом члана 238. тачка 1) Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19, у даљем тексту: ЗПД) прописано је да друштво престаје да постоји брисањем из регистра привредних субјеката, по основу спроведеног поступка ликвидације или принудне ликвидације у складу са овим законом.

Ликвидациони управник заступа друштво у ликвидацији и одговоран је за законитост пословања друштва (члан 532. став 1. ЗПД).

Ликвидација се окончава доношењем одлуке о окончању ликвидације из члана 540. став 3. овог закона (члан 543. став 1. ЗПД).

Када физичко лице које је оснивач и власник привредног друштва над којим је покренут поступак ликвидације, а то лице обавља послове ликвидационог управника, оствари приходузимањем из имовине тог привредног друштва за његове приватне потребе и личну потрошњу (узимањем робе са залиха тог привредног друштва за приватне потребе и личну потрошњу), такав приход је предмет опорезивања порезом на приходе од капитала сагласно Закону. Околност да физичко лице које је оснивач и власник привредног

друштва над којим је покренут поступак ликвидације истовремено обавља послове ликвидационог управника тог друштва, није од значаја за одређење пореског третмана прихода које то физичко лице као власник привредног друштва оствари узимањем из имовине привредног друштва за његове приватне потребе и личну потрошњу.

По основу прихода који физичко лице – оснивач и власник привредног друштва оствари узимањем из имовине привредног друштва за његове приватне потребе и личну потрошњу, који се опорезује као приход од капитала, не обрачунавају се и не плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање.

*б) Са аспекта Закона о порезу на добити правних лица*

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: ЗПДПЈ) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

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

Према одредби члана 7а тачка 8) ЗПДПЈ, на терет расхода не признају се трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности, ако овим законом није друкчије уређено.

Сходно члану 34. став 1. ЗПДПЈ, добит обвезника у поступку ликвидације опорезује се у складу са овим законом.

Сагласно наведеном, када обвезник (над којим је покренут поступак ликвидације) у својим пословним књигама, а сагласно

прописима о рачуноводству, евидентира расход по основу, како наводите, мања робе на залихама коју је оснивач обвезника (који обавља функцију ликвидационог управника, а није запослен код обвезника) узео за сопствене потребе и личну потрошњу, тако евидентиран расход не признаје се у пореском билансу, у складу са чланом 7а тачка 8) ЗПДПЛ.

## **2. Порески третман мања добара**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00446/2018-04 од 12.02.2020. год.)

### *1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност*

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. ЗПДВ,

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

Према одредби члана 4. став 4. ЗПДВ, са прометом добара уз накнаду изједначава се:

1) узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица;



2) сваки други промет добара без накнаде;

3) исказани расход (кало, растур, квар и лом) изнад количине утврђене актом који доноси Влада Републике Србије.

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

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности („Службени гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се узимањем добара, у смислу члана 4. став 4. тачка 1) Закона, сматра узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица (у даљем тексту: сопствена потрошња).

Према одредби члана 2. став 2. Правилника, сопственом потрошњом сматра се и мањак добара, осим мањка који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.), утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације.

У складу са наведеним, мањак добара по основу чије је набавке, односно производње обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза у потпуности или сразмерно – без обзира да ли је то право и остварио (осим мањка који се може правдати вишом силом или на други прописани начин, утврђен на основу акта

надлежног органа, односно организације), сматра се сопственом потрошњом, што значи да се на тај мањак ПДВ обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ. На мањак добара који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.), утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. С тим у вези, на мањак добара, у конкретном случају на мањак одевних предмета насталих услед крађе тих добара из малопродајних објеката, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, под условом да је реч о мањку који је утврђен на основу записника или другог акта Министарства унутрашњих послова. Ако обвезник ПДВ не поседује наведени акт Министарства унутрашњих послова, на утврђени мањак ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ.

## *2. Са асијектѝа Закона о порезу на доходак грађана*

Сагласно одредбама члана 1. став 1. и члана 2. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: ЗПДГ), порез на доходак грађана плаћају, у складу са одредбама овог закона, физичка лица која остварују доходак на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети овим законом.

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

Према одредби члана 6. ЗПДГ, порески обвезник је физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез.

Имајући у виду наведено, уколико је приликом годишњег пописа робе у привредном друштву констатован мањак (конкретно, због крађе од стране НН лица или грешке приликом бројања артикала али без могућности идентификовања одговорног лица за проузроковани мањак), а да за износ мањка није задужено физичко лице (нпр. одговорно лице, рачунополагач и сл.), нити је неко физичко лице у било ком обиму остварило приходе по том основу, већ је за настали мањак који је привредно друштво имало неспорно и веродостојно утврђено да је последица крађе или грешке приликом бројања артикала (без могућности идентификовања одговорног лица за проузроковани мањак), сматрамо да нема прихода физичког лица који би био предмет опорезивања порезом на доходак грађана.

Указујемо да, сагласно начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода које оствари физичко лице, сагласно члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18 и 86/19).

**3. Порески третман уступања наследног дела који брат учини сестри у оставинском поступку, преноса без накнаде права на непокретности који отац учини кћери по основу уговора о уступању и расподели имовине за живота, преноса непокретности са оца на кћер по основу уговора о доживотном издржавању, као и да ли се плаћа порез на капитални добитак**

**ако би кћи непокретности стечене по тим основима продала, како се наводи, „за годину-две“ од стицања**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00628/2019-04 од 06.02.2020. год.)

**1. Са становишта Закона о порезима на имовину**

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

Обвезник пореза на наслеђе и поклон је резидент и нерезидент Републике Србије који наследи или на поклон прими право из члана 14. став 1. овог закона на непокретности која се налази на територији Републике Србије (члан 15. став 1. Закона).

Пореска обавеза у односу на наслеђе настаје даном правоснажности решења о наслеђивању, осим у случају из ст. 3. и 5. овог члана (члан 17. став 1. Закона).

Пореска обавеза у односу на поклон настаје даном закључења уговора о поклону односно даном овере изјаве или закључења другог акта по основу кога се имовина преноси без накнаде, а ако није закључен у писаној форми – даном пријема поклона, осим у случајевима из ст. 3. до 5. овог члана (члан 17. став 2. Закона).

Ако је на непокретности која је предмет наслеђивања или поклона конституисано право плодоуживања, пореска обавеза настаје ранијим од следећих дана: даном престанка тог права, односно даном отуђења те непокретности (члан 17. став 3. Закона).

Према одредби члана 17. став 4. Закона, пореска обавеза у односу на поклон настаје даном правоснажности решења о наслеђивању, и то:

1) код стицања ствари и права из члана 14. овог закона у оставинском поступку пријемом уступљеног наследног дела;

2) код физичке деобе наследничке заједнице у оставинском поступку извршене без накнаде у несразмери са наслеђеним идеалним деловима.

Ако наслеђе, односно поклон које је предмет опорезивања у складу са чланом 14. овог закона, није пријављен у смислу члана 35. овог закона, или је пријављен неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за наслеђе, односно поклон (члан 17. став 5. Закона).

Обвезници који се, у односу на оставиоца, односно поклонодавца, налазе у другом наследном реду по законском реду наслеђивања (у даљем тексту: наследни ред), порез на наслеђе и поклон плаћају по стопи од 1,5% (члан 19. став 1. Закона).

Према одредбама члана 21. став 1. тач. 1) 3) и 4) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа:

– наследник првог наследног реда, супружник и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и супружник поклонодавца;

– наследник, односно поклонопримац другог наследног реда – на један наслеђени, односно на поклон примљени стан, ако је са оставиоцем односно поклонодавцем непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца, односно пре пријема поклона;

– поклонопримац – на имовину која му је уступљена у оставинском поступку, коју би наследио да се наследник – поклонодавац одрекао наслеђа.

Када наследник, односно поклонопримац другог наследног реда стиче од оставиоца, односно поклонодавца из става 1. тачка 3) овог члана истовремено више од једног стана, порез на наслеђе

и поклон не плаћа се на онај од наслеђених, односно на поклон примљених станова у коме је наследник, односно поклонопримац имао пребивалиште на дан смрти оставиоца, односно на дан пријема поклона, а ако ни у једном од тих станова није имао пребивалиште – на стан који је најмање површине (члан 21. став 5. Закона).

Стицање имовине у оставинском поступку пријемом уступљеног наследног дела сматра се поклоном у смислу овог закона (члан 21. став 6. Закона).

Порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности (члан 23. став 1. тачка 1) Закона).

Кад се апсолутно право преноси по основу уговора о доживотном издржавању, обвезник пореза је давалац издржавања (члан 25. став 3. Закона).

Ако се пренос апсолутних права врши по основу уговора о доживотном издржавању, пореска обавеза настаје даном смрти примаоца издржавања, односно даном смрти сауговорача ако је доживотно издржавање уговорено у корист трећег лица, а уговором није одређено да својина прелази на даваоца издржавања у тренутку смрти трећег лица (члан 29. став 4. Закона).

Ако уговор о преносу апсолутног права, уговор о закупу, одлука суда, односно акт државног, односно другог надлежног органа или лица са јавним овлашћењем или други правни основ преноса права из чл. 23. и 24. овог закона, нису пријављени или су пријављени неблаговремено, или обвезник нема обавезу подношења пореске пријаве у складу са чланом 34. овог закона, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос (члан 29. став 9. Закона).

Стопа пореза на пренос апсолутних права износи 2,5% (члан 30. Закона).

Порез на пренос апсолутних права не плаћа се кад се по основу уговора који за предмет има доживотно издржавање,

право својине на непокретности преноси на даваоца доживотног издржавања – супружника сауговарача, односно лице које се у односу на сауговарача налази у првом наследном реду, на део непокретности који би давалац издржавања по закону наследио од сауговарача да је на дан закључења тог уговора отворено наслеђе сауговарачеве имовине (члан 31. став 1. тачка 6) Закона).

Према одредби члана 182. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 – УС и 6/15, у даљем тексту: ЗОН), предак може уговором својим потомцима уступити и разделити имовину.

Кад предак умре, његову заоставштину чине добра која нису обухваћена уговором о уступању и расподели, као и добра која је накнадно стекао (члан 186. ЗОН).

Уговором о доживотном издржавању обавезује се прималац издржавања да се после његове смрти на даваоца издржавања пренесе својина тачно одређених ствари или каква друга права, а давалац издржавања се обавезује да га, као накнаду за то, издржава и да се брине о њему до краја његовог живота и да га после смрти сахрани (члан 194. став 1. ЗОН).

Одрицање у корист одређеног наследника сматра се изјавом о пријему наслеђа уз истовремено уступање наследног дела. По пријему уступљеног дела на односе између уступиоца и пријемника примењују се правила о поклону (члан 216. ЗОН).

Имајући у виду наведене законске одредбе, сматрамо следеће:

- Кад су законски наследници првог наследног реда оставиље њени супруг, син и кћер, па се у оставинском поступку у коме је констатовано да оставиља није сачинила тестамент сви наследници прихвате наслеђа, при чему син свој наследни део уступи својој

сестри – кћери оставиле, на наслеђе које остваре супруг, син и кћи оставиле се порез на наслеђе не плаћа.

Уступање наследног дела које син оставиле учини својој сестри – кћери оставиле у оставинском поступку, са пореског становишта сматра се поклоном који је брат учинио сестри, на који сестра као поклонопримац и порески обвезник порез на поклон плаћа, по стопи од 1,5%, осим кад у складу са Законом оствари право на пореско ослобођење. Право на пореско ослобођење сестра, као поклонопримац другог наследног реда у односу на свог брата, може остварити на један стан примљен од брата на поклон – ако је са братом непрекидно живела у заједничком домаћинству најмање годину дана пре пријема поклона.

Такође, право на пореско ослобођење сестра може остварити за имовину коју јој је брат уступио у оставинском поступку а коју би наследила да се брат одрекао наслеђа. Под претпоставком да брат нема наследнике који би могли и хтели да га наследе, да се брат одрекао наслеђа његов наследни део иза мајке као оставиле (1/3) би прирастао делом оцу (1/6), а делом сестри (1/6), што значи да би по овом основу сестра имала право на пореско ослобођење 1/2 дела који јој је брат уступио у оставинском поступку (тј. 1/6 заоставштине).

- На право својине на непокретности које отац, без обавезе противчинидбе, уступи својој кћери за живота, по основу уговора о уступању и расподели имовине за живота, порез на поклон се не плаћа (с обзиром на то да се кћер у односу на оца налази у првом наследном реду по законском реду наслеђивања).

- На пренос права својине на непокретности по основу уговора о доживотном издржавању који, као прималац издржавања, закључи отац са својом кћери као даоцем издржавања, плаћа се порез на пренос апсолутних права по стопи од 2,5%, осим на



део непокретности који би кћер – давалац издржавања по закону наследила од оца да је на дан закључења уговора о доживотном издржавању отворено наслеђе очеве имовине.

У конкретном случају, под претпоставком да на дан закључења уговора о доживотном издржавању отац као прималац издржавања од законских наследника првог наследног реда има сина и кћер и да је уговор о доживотном издржавању закључио са кћери, кћер би платила порез на пренос апсолутних права на  $\frac{1}{2}$  непокретности које стиче од оца по основу уговора о доживотном издржавању, а на другу половину непокретности које по том основу стиче од оца остварила би право на пореско ослобођење, из разлога што се у односу на оца налази у првом наследном реду по законском реду наслеђивања и што би ту –  $\frac{1}{2}$  стана по закону наследила од оца да је на дан закључења уговора о доживотном издржавању отворено наслеђе очеве имовине.

## *2. Са сјановишиа Закона о порезу на доходак грађана*

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

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

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права,

удела и хартија од вредности из става 1. овог члана (члан 72. став 3. ЗПДГ).

Одредбом члана 72а став 1. тачка 1) ЗПДГ прописано је да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када су стечени наслеђем у првом наследном реду.

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

Према одредби члана 73. став 1. ЗПДГ, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне.

Набавном ценом се сматра цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. ЗПДГ).

Према одредби члана 75. став 1. ЗПДГ, ако је право, удео или хартију од вредности обвезник стекао поклоном или наслеђем, набавном ценом из члана 74. став 1. овог закона сматра се цена по којој је поклонодавац, односно оставилац стекао то право, удео или хартију од вредности, а ако не може да се утврди та цена онда њихова тржишна вредност у моменту стицања тог права, удела или хартије од вредности од стране поклонодавца односно оставиоца, утврђена од стране надлежног пореског органа.

Ако је право, удео или хартију од вредности обвезник стекао уговором о доживотном издржавању, набавном ценом из члана 74. став 1. ЗПДГ сматра се тржишна цена права, удела или хартије од вредности која је узета или могла бити узета као основица пореза на пренос апсолутних права у моменту њиховог стицања од стране обвезника (члан 75. став 3. ЗПДГ).

Стопа пореза на капитални добитак износи 15% (члан 77. ЗПДГ).

Наведене законске одредбе односе се на порески третман прихода физичког лица по основу капиталног добитка, који је прописан ЗПДГ као важећим законом којим се уређује материја пореза на доходак грађана.

Имајући у виду наводе у Вашем захтеву, у случају да физичко лице у наредном периоду изврши пренос уз накнаду непокретности стечених наслеђивањем, односно по основу уговора о уступању и расподели имовине за живота, односно уговора о доживотном издржавању, и по том основу оствари приход који се сматра капиталним добитком, порески третман тако оствареног прихода опредељиваће се применом законских одредаба важећих у моменту настанка пореске обавезе.

---

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

### **1. Порески третман промета у случају када после извршеног увоза добара надлежни орган утврди да је реч о добрима која се сматрају здравствено неисправним и нареди обвезнику ПДВ да врати добра у иностранство или да их уништи у складу са законом**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-9/2020-04 од 25.02.2020. 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), мањак добара по основу чије је набавке, односно производње обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза у потпуности или сразмерно – без обзира да ли је то право и остварио (осим мањка који се може правдати вишом силом или на други прописани начин, утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације), сматра се сопственом потрошњом, што значи да се на тај мањак ПДВ обрачунава и плаћа у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ. На мањак добара који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.), утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. С тим у вези, када после извршеног увоза добара надлежни орган, у конкретном случају Министарство здравља, утврди да је реч о добрима која се сматрају здравствено неисправним и нареди обвезнику ПДВ да врати добра у иностранство или да их уништи у складу са законом, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Наиме, ако обвезник ПДВ врати добра у иностранство, реч је о промету добара за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у

складу са Законом и Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17 48/18, 62/18, 104/18, 16/19 и 80/19), а ако се предметна добра униште, реч је о мањку добара који се не сматра сопственом потрошњом имајући у виду да је утврђен на основу акта надлежног органа.

\*\*\*

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 4. став 4. тачка 1) Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица.

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

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мале вредности („Службени гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту:

Правилник) прописано је да се узимањем добара, у смислу члана 4. став 4. тачка 1) Закона, сматра узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица (у даљем тексту: сопствена потрошња).

Према одредби члана 2. став 2. Правилника, сопственом потрошњом сматра се и мањак добара, осим мањка који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.), утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације.

**2. Порески третман промета услуга у случају када обвезник ПДВ, на основу уговора са страним лицем чије је седиште у Ирској и које се бави повраћајем ПДВ страним путницима за робу купљену у иностранству, у име и за рачун тог страног лица, на основу одговарајуће документације, изврши повраћај ПДВ физичким лицима из Републике Србије за робу купљену у иностранству**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1094/2019-04 од 24.02.2020. 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), место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга које се пружају пореском обвезнику нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета услуга одређује се у складу са тим начелом. Према наведеном начелу, тј. према члану 12. став

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

С тим у вези, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ, на основу уговора са страним лицем чије је седиште у Ирској и које се бави повраћајем ПДВ страним путницима за робу купљену у иностранству, у име и за рачун тог страног лица, на основу одговарајуће документације, изврши повраћај ПДВ физичким лицима из Републике Србије за робу купљену у иностранству, реч је о услугама чије је место промета у иностранству у којем се налази седиште примаоца услуге – пореског обвезника из члана 12. Закона. Према томе, обвезник ПДВ на накнаду за промет те услуге (износ провизије) нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, јер место промета предметне услуге није у Републици Србији, а по основу пружања предметне услуге има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

\*\*\*

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби става 4. истог члана Закона, ако се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

Место промета услуге посредовања која се пружа пореском обвезнику, осим услуга посредовања из става 6. тачка 1) овог члана, одређује се у складу са ставом 4. овог члана (члан 12. став 7. Закона).

**3. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ – преносилац изврши пренос дела имовине – опрему за производњу намаза животињског и биљног порекла, као улог у новоосновано привредно друштво, при чему на дан преноса предметне имовине обвезник ПДВ – стицалац није наставио да обавља делатност производње намаза, већ је предметну делатност наставио да обавља обвезник ПДВ – преносилац (до дана када обвезник ПДВ – стицалац добије дозволу надлежног органа)**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-77/2020-04 од 24.02.2020. 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) и Правилником о утврђивању преноса целокупне или



дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Службени гласник РС“, бр. 118/12), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са или без накнаде, или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Међутим, ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са Законом. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона утврђује се на дан преноса имовине. Према томе, када обвезник ПДВ – преносилац изврши пренос дела имовине, у конкретном случају опрему за производњу намаза животињског и биљног порекла, као улог у новоосновано привредно друштво, обвезника ПДВ, при чему у конкретном случају на дан преноса предметне имовине обвезник ПДВ – стицалац није наставио да обавља делатност производње намаза, већ је предметну делатност наставио да обавља обвезник ПДВ – преносилац (до дана када обвезник ПДВ – стицалац добије дозволу надлежног органа) обвезник ПДВ – преносилац дужан је да за предметни промет обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. С тим у вези, обвезник ПДВ – стицалац има право да ПДВ обрачунат од стране обвезника ПДВ – преносиоца по основу преноса наведеног дела имовине одбије као претходни порез у складу са Законом.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем

тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Према одредби члана 6. став 1. тачка 1) 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.

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).

Одредбама члана 28. став 1. Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката (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.

Према ставу 2. истог члана Закона, 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 члана 28. став 3. 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.

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

#### **4. Услови за остваривање права на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00109/2020-04 од 24.02.2020. год.)*

Рефундација ПДВ купцу првог стана врши се у складу са одредбама члана 56а 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 и 72/19, у даљем тексту: Закон) и члана 10а Правилника о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12 74/13, 66/14, 44/18 – др. закон и 104/18, у даљем тексту: Правилник). Наиме, физичко лице – пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије, који купује први стан, има право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана за себе и чланове свог породичног домаћинства, ако су испуњени сви услови за остваривање предметног права. С тим у вези, један од услова да купац првог стана оствари право на рефундацију ПДВ за чланове своје породице јесте да су чланови његове породице истовремено и

чланови његовог породичног домаћинства, при чему је породично домаћинство купца првог стана дефинисано као заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана.

Сагласно наведеном, ако на дан овере уговора о купопродаји на основу којег купац првог стана стиче стан, купац првог стана има пребивалиште на једној, а члан, односно чланови његове породице на другој адреси, за члана, односно чланове породице који немају пребивалиште на истој адреси као купац првог стана не може се остварити рефундација ПДВ.

\*\*\*

Одредбом члана 56а став 1. Закона прописано је да право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

Сагласно одредби става 2. истог члана Закона купац првог стана може да оствари рефундацију ПДВ из става 1. овог члана, под следећим условима:

1) да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно су својини стан на територији Републике;

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку када се уплата цене стана са ПДВ врши уплатом на одговарајуће рачуне у складу са законом.

Према одредби члана 56а став 4. Закона, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 m<sup>2</sup>, а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 m<sup>2</sup> по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40 m<sup>2</sup>, односно до 15 m<sup>2</sup>.

Сагласно одредби става 5. истог члана Закона ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 4. овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 4. овог члана.

Одредбом члана 56а став 6. Закона прописано је да се породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4. овог члана, сматра заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана.

Надлежни порески орган, по спроведеном поступку контроле испуњености услова за остваривање права на рефундацију ПДВ који морају да буду испуњени на дан овере уговора о купопродаји стана, осим услова из става 2. тачка 2), односно става 3. овог члана који мора да буде испуњен на дан подношења захтева за рефундацију ПДВ, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана (члан 56а став 8. Закона).

**5. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ на увоз добара када страном правно лице, које није регистровано као обвезник ПДВ у Републици Србији, увози добра у Републику Србију и у**

**оквиру поступка царинског складиштења смешта предметна добра у царинско складиште?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-84/2019-04 од 18.02.2020. год.)

У складу са одредбом члана 26. тачка б) 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 и 72/19, у даљем тексту: ЗПДВ), ПДВ се не плаћа на увоз добара за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења. С тим у вези, када страном правном лице, које није регистровано као обвезник ПДВ у Републици Србији, увози добра у Републику Србију и у оквиру поступка царинског складиштења смешта предметна добра у царинско складиште, ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

Поред тога напомињемо, са аспекта ЗПДВ чињеница да се царинско складиште налази у слободној зони нема утицај на порески третман предметног увоза.

\*\*\*

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

Према одредби члана 7. ЗПДВ, увоз је сваки унос добара у царинско подручје Републике.

У складу са чланом 26. став 1. тачка б) ЗПДВ, ПДВ се не плаћа на увоз добара за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења.

На ПДВ при увозу добара примењују се царински прописи, ако овим законом није друкчије одређено (члан 58. ЗПДВ).

Према одредби члана 59. ЗПДВ, за обрачун и наплату ПДВ при увозу добара надлежан је царински орган који спроводи царински поступак, ако овим законом није друкчије одређено.

#### **6. Порески третман промета и увоза шећера у праху са додатком ароме лимуна**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-92/2020-04 од 13.02.2020. год.)

У складу са одредбама 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 и 72/19, у даљем тексту: Закон) и Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 108/04, 130/04 – исправка, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15, 109/16, 48/18, у даљем тексту: Правилник), по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет и увоз шећера од шећерне репе, односно шећерне трске који се ставља у промет као кристални, обликовани (коцка или други облици), шећер у праху (млевени) и шећер у течном облику.

Међутим, промет и увоз шећера у праху са додатком ароме лимуна опорезује се по општој стопи од 20%.

\*\*\*

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.

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

Одредбом члана 23. став 2. тачка 1) Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује промет добара и услуга или увоз добара, и то: хлеба и других пекарских производа, млека и млечних производа, брашна, шећера, јестивог уља од сунцокрета, кукуруза, уљане репице, соје и маслине, јестиве масноће животињског и биљног порекла и меда.

У складу са одредбом члана 2. став 8. Правилника, шећером, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматра се шећер од шећерне репе, односно шећерне трске који се ставља у промет као кристални, обликовани (коцка или други облици), шећер у праху (млевени) и шећер у течном облику.

**7. Основица за обрачунавање ПДВ за промет услуге бербе јабука при чему је накнада за промет предметне услуге уговорена као фиксни и варијабилни део (при чему се варијабилни део односи на трошкове смештаја, исхране, превоза и осигурања лица ангажованих од стране обвезника ПДВ – пружаоца услуге бербе јабука)**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-928/2019-04 од 13.02.2020. 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), основицу код промета добара, односно услуга чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, без ПДВ. У основицу за обрачунавање ПДВ урачунавају се акцизе, царина, друге увозне дажбине и остали јавни приходи (осим ПДВ), као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга. С



тим у вези, основица за обрачунавање ПДВ за промет услуге бербе јабука је износ накнаде, без ПДВ, који обвезник ПДВ – пружалац услуге прима или треба да прими за предметни промет. Чињеница што је накнада за промет предметне услуге, у конкретном случају, уговорена као фиксни и варијабилни део (при чему се варијабилни део односи на трошкове смештаја, исхране, превоза и осигурања лица ангажованих од стране обвезника ПДВ – пружаоца услуге бербе јабука), не доводи до промене правне природе предметне накнаде. С тим у вези, обвезник ПДВ – прималац услуге има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну претходног учесника у промету – обвезника ПДВ за промет услуге бербе јабука одбије као претходни порез у складу са Законом.

\*\*\*

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

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

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

У складу са одредбом 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.

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

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

1) који је опорезив ПДВ;

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

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

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

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

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

**8. Порески третман промета услуге у случају када обвезник ПДВ – друштво „А“ закључи уговор о закупу пословног објекта са обвезником ПДВ – друштвом „Б“ на период од 10 година, уз одређену месечну закупнину, и на основу тог уговора наплати од обвезника ПДВ – друштва „Б“ закупнину за последња 24 месеца трајања уговора о закупу, а затим после пет година трајања уговора о закупу обвезник ПДВ – друштво „А“ приликом оснивања друштва „Ц“ унесе као неновчани улог  $\frac{1}{4}$  пословног објекта датог у закуп**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-42/2020-04 од 13.02.2020. 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: ЗПДВ), када обвезник ПДВ – друштво „А“ закључи уговор о закупу пословног објекта са обвезником ПДВ – друштвом „Б“ на период од 10 година, уз одређену месечну закупнину, и на основу тог уговора наплати од обвезника ПДВ – друштва „Б“ закупнину за последња 24 месеца трајања уговора о закупу, реч је о наплати накнаде пре промета услуга – авансу по основу којег настаје обавеза за обрачунавање ПДВ. Ако после пет година трајања уговора о

закупу обвезник ПДВ – друштво „А“ приликом оснивања друштва „Ц“ унесе као неновчани улог  $\frac{1}{4}$  пословног објекта датог у закуп, са аспекта ЗПДВ и Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93 и „Службени лист СЦГ“, бр. 1/03 – Уставна повеља, у даљем тексту: ЗОО) сматра се да је обвезник ПДВ – друштво „Ц“ ступио на место обвезника ПДВ – друштва „А“ за идеални део пословног објекта од  $\frac{1}{4}$ , што значи да се од дана оснивања (доношења решења регистратора којим је усвојена регистрациона пријава) друштво „Ц“ сматра пружаоцем услуге давања у закуп  $\frac{1}{4}$  пословног објекта. С тим у вези, под претпоставком да је друштво „Ц“ обвезник ПДВ, а да, према наводима из захтева, по основу пружања предметне услуге за последња 24 месеца трајања уговора о закупу не потражује накнаду за ту услугу – закупнину ни од друштва „А“ нити од друштва „Б“, са аспекта ЗПДВ сматра се да за тај период пружа услугу без накнаде за коју постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са ЗПДВ. За наведени промет не постоји обавеза издавања рачуна у складу са ЗПДВ и Правилником о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС“, бр. 123/12, 86/15, 52/18 и 94/19, у даљем тексту: Правилник о рачунима).

Поред тога, ако због промене власничке структуре на предметном објекту обвезник ПДВ – друштво „А“ не врати део примљеног аванса ( $\frac{1}{4}$ ) обвезнику ПДВ – друштву „Б“, са аспекта ЗПДВ сматра се да се износ примљеног аванса односи на услугу давања у закуп  $\frac{3}{4}$  објекта, што значи да обвезници ПДВ – друштво „А“ и друштво „Б“ не треба да коригују своје пореске обавезе по том основу.

\*\*\*

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

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

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

У складу са одредбом члана 5. став 4. тачка 2) ЗПДВ, са прометом услуга уз накнаду изједначава се пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно друго пружање услуга без накнаде у непословне сврхе пореског обвезника.

Према одредби члана 5. став 1. тачка 2) Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности („Службени гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник о промету без накнаде), пружањем услуга, у смислу 5. став 4. тачка 2) Закона, сматра се пружање услуга без накнаде које порески обвезник изврши у непословне сврхе.

Пружањем услуга из става 1. тачка 2) овог члана сматра се пружање услуга које се не врши у циљу повећања прихода, односно смањења расхода пореског обвезника (став 2. истог члана Правилника о промету без накнаде).

Сагласно одредбама члана 15. став 1. ЗПДВ, услуга се сматра пруженом даном када је:

- 1) завршено појединачно пружање услуге;
- 2) престао правни основ пружања услуге – у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга.

У складу са одредбама члана 16. ЗПДВ, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

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

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

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

Одредбама члана 18. ст. 2. и 3. ЗПДВ прописано је да се основицом код промета услуга без накнаде сматра цена коштања тих или сличних услуга, у моменту промета, без ПДВ.

Одредбама члана 2. став 1. тачка 3) и става 3. Правилника о рачунима прописано је да обвезник ПДВ нема обавезу, али може да изда рачун из члана 42. ЗПДВ за промет добара и услуга без накнаде.

**9. Када је реч о праву на повраћај ПДВ путника, да ли продавац, односно оператор могу да изврше фактички повраћај ПДВ и преко других лица која ће наведени посао обавити у име и за рачун продавца, односно оператора?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-675/2019-04 од 13.02.2020. 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 и 72/19, у даљем тексту: Закон) прописано је да путници који у Републици Србији немају пребивалиште ни боравиште имају право на повраћај ПДВ за одређена добра купљена у Републици Србији, а да обвезници ПДВ – продавци тих добара могу за тај промет остварити пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, уз испуњење свих прописаних услова. Остваривање наведеног права на повраћај ПДВ и пореског ослобођења ближе је уређено Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са

правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 – др. закон, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19 и 80/19, у даљем тексту Правилник).

Када је реч о праву на повраћај ПДВ путника, поред рачуна за извршени промет и испуњености других прописаних услова, потребно је да обвезник ПДВ – продавац изда путнику захтев за повраћај ПДВ.

Захтев за повраћај ПДВ издаје се на:

– Обрасцу ЗПППДВ – Захтев путника за повраћај ПДВ који је прописан Правилником, или

– документу оператора којег је продавац пре продаје добара овластио за повраћај ПДВ путнику, под условом да тај документ садржи све податке које садржи Образац ЗПППДВ (у том случају документ може да садржи лого оператора).

Ако се захтев за повраћај ПДВ издаје на прописаном Обрасцу ЗПППДВ, реч је о захтеву који се издаје у папирном облику, а ако је израђен на документу оператора, реч је о захтеву у електронском облику, уз напомену да се оператором сматра лице које поседује потпуни систем за непосредно спровођење поступка за повраћај ПДВ путнику у електронском облику.

Захтев путника за повраћај ПДВ може да се поднесе лично, поштом или преко другог лица.

Ако је захтев путника за повраћај ПДВ поднет продавцу, продавац враћа путнику укупан износ ПДВ који је плаћен као део накнаде за купљена добра у Републици Србији (у даљем тексту: укупан износ ПДВ), умањен или без умањења за накнаду (провизију) продавца.

Ако је захтев путника за повраћај ПДВ поднет оператору, оператор враћа путнику укупан износ ПДВ умањен за износ накнаде (провизију) оператора.

У вези са наведеним, са аспекта Закона и Правилника не постоје сметње да продавац, односно оператор изврше фактички

повраћај ПДВ и преко других лица која ће наведени посао обавити у име и за рачун продавца, односно оператора.

Поред тога, за обављање послова повраћаја ПДВ страним путницима Законом и Правилником није прописано поседовање лиценце.

\*\*\*

Одредбама члана 24. став 1. тачка 4) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која путник отпрема у иностранство у личном пртљагу, за некомерцијалне сврхе, ако:

- (1) путник у Републици нема пребивалиште ни боравиште,
- (2) се добра отпремају пре истека три календарска месеца по истеку календарског месеца у којем је извршен промет добара,
- (3) је укупна вредност испоручених добара једнака или већа од 6.000 динара, укључујући ПДВ,
- (4) обвезник ПДВ поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство.

Сагласно одредби члана 24. став 4. Закона, обвезник ПДВ који је извршио промет добара путнику из става 1. тачка 4) овог члана дужан је да на његов захтев изда документацију на основу које путник може остварити повраћај ПДВ у складу са овим законом.

Пореско ослобођење за промет добара из става 1. тачка 4) овог члана обвезник ПДВ може да оствари у пореском периоду у којем поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство (члан 24. став 5. Закона).

Ако у пореском периоду у којем је извршио промет добара из става 1. тачка 4) овог члана обвезник ПДВ не поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство, обвезник ПДВ је дужан да ПДВ обрачунат за тај промет плати у складу са овим законом (члан 24. став 6. Закона).

У пореском периоду у којем обвезник ПДВ добије доказе да је путник отпремио добра у иностранство, обвезник ПДВ смањује обрачунати ПДВ из става 6. овог члана (члан 24. став 7. Закона).



Према одредби става 8. истог члана Закона, пореско ослобођење за промет добара из става 1. тачка 4) овог члана не односи се на промет добара која се сматрају акцизним производима у складу са законом којим се уређују акцизе и промет добара за опремање и снабдевање било ког превозног средства за приватне потребе.

Пребивалиштем, односно боравиштем из става 1. тачка 4) подтачка (1) овог члана сматра се место уписано у пасошу, личној карти или другом документу који се, у складу са законом, сматра идентификационом исправом у Републици (члан 24. став 9. Закона).

ПДВ који је плаћен као део накнаде за промет добара из става 1. тачка 4) овог члана враћа се путнику, односно другом подносиоцу захтева ако у року од 12 месеци од дана отпремања добара у иностранство достави обвезнику ПДВ доказе да је путник отпремио добра у иностранство (члан 24. став 10. Закона).

У складу са одредбом члана 5. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 4) Закона, обвезник може да оствари у пореском периоду у којем поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство у складу са овим правилником.

Према одредби става 2. истог члана Правилника, у пореској пријави за порески период у којем обвезник поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство, обвезник умањује износ основице и износ обрачунатог ПДВ за промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом за износ основице и износ обрачунатог ПДВ за промет добара који је извршио путнику, а износ накнаде за испоруку добара путнику исказује као пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза.

Сагласно одредби члана 5а став 1. Правилника, купац – путник који у Републици Србији нема пребивалиште ни боравиште (у даљем тексту: путник), а који купљена добра у Републици Србији отпрема у иностранство у личном пртљагу, за некомерцијалне сврхе,

има право на повраћај ПДВ за купљена добра у складу са Законом, ако:

- 1) се добра отпремају пре истека три календарска месеца по истеку календарског месеца у којем је извршен промет добара;
- 2) је укупна вредност испоручених добара једнака или већа од 6.000 динара, укључујући ПДВ;
- 3) поседује доказе да их је отпремио у иностранство.

Личним пртљагом из става 1. овог члана, сматра се пртљаг у којем се налазе добра намењена личној употреби путника, његовој породици или домаћинству, односно ствари намењене поклањању (у даљем тексту: лични пртљаг), а који путник отпрема са собом у иностранство без превозног средства, у сопственом превозном средству или у превозном средству возара којим се превози и путник, односно који путник отпрема у иностранство у превозном средству возара којим се не превози и путник, а које напушта царинску територију Републике Србије у време када је напушта и путник, ако је при напуштању царинске територије Републике Србије пријавио надлежном царинском органу да се његов лични пртљаг налази у том превозном средству (члан 5а став 2. Правилника).

Добрима за некомерцијалне сврхе из става 1. овог члана сматрају се добра која је путник купио у Републици Србији за његове личне потребе, потребе његове породице или домаћинства, односно добра намењена поклањању, а која путник износи повремено из Републике Србије. Врста и количина добара не смеју бити такви да указују да је реч о добрима за комерцијалне сврхе (члан 5а став 3. Правилника).

Укупна вредност испоручених добара из става 1. тачка 2) овог члана је вредност добара исказана у једном рачуну или у више рачуна истог продавца издатих у временском периоду почев од дана издавања првог рачуна закључно са истеком три календарска месеца

који следе календарском месецу у којем је издат први рачун (члан 5а став 4. Правилника).

У укупну вредност добара из става 4. овог члана урачунава се вредност добара за чији промет постоји обавеза обрачунавања ПДВ, а за која путник може да оствари право на повраћај ПДВ, у складу са Законом, као и вредност добара за чији промет не постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са Законом (члан 5а став 5. Правилника).

Путник има право на повраћај ПДВ ако је добра купио у објекту продавца (продавница или друго физички одређено место) у којем продавац обавља делатност продаје добара (члан 5а став 6. Правилника).

У складу са одредбом става 7. истог члана Правилника, доказима да је путник отпремио добра у иностранство из става 1. тачка 3) овог члана сматрају се:

- 1) захтев путника за повраћај ПДВ у папирном или електронском облику издат у складу са овим правилником;
- 2) рачун за испоручена добра.

Према одредби члана 5б став 1. Правилника, за испоруку добара у Републици Србији продавац издаје путнику рачун за испоручена добра и, на захтев путника који купује добра, попуњава и издаје, односно израђује (у даљем тексту: издаје) захтев за повраћај ПДВ.

Рачуном из става 1. овог члана сматра се документ издат у складу са Законом, као и фискални исечак, односно фискални рачун издат у складу са законом којим се уређују фискалне касе (став 2. истог члана Правилника).

Захтев из става 1. овог члана издаје се на Обрасцу ЗПППДВ – Захтев путника за повраћај ПДВ, који је прописан овим правилником и чини његов саставни део, или на документу оператора којег је продавац пре продаје добара овластио за повраћај ПДВ путнику, под условом да тај документ садржи све податке које садржи Образац

ЗПППДВ (у даљем тексту: захтев путника за повраћај ПДВ), ако овим правилником није друкчије одређено (став 3. истог члана Правилника).

Захтев путника за повраћај ПДВ у папирном облику издаје се у три примерка, од којих оригинал и једну копију продавац даје купцу, а другу копију задржава у својој документацији. У том случају, рачун и захтев путника за повраћај ПДВ морају бити потписани од стране продавца (став 4. истог члана Правилника).

Ако се захтев путника за повраћај ПДВ издаје у електронском облику, продавац даје купцу један примерак одштампаног захтева (став 5. истог члана Правилника).

Захтев путника за повраћај ПДВ издат у електронском облику, примерак одштампаног захтева и рачун не морају да садрже потпис продавца (став 6. истог члана Правилника).

Продавац наплаћује од купца укупну вредност испоручених добара са ПДВ (став 7. истог члана Правилника).

Оператором из става 3. овог члана, у смислу овог правилника, сматра се лице које поседује потпуни систем за непосредно спровођење поступка за повраћај ПДВ путнику у електронском облику (став 8. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 5в став 1. Правилника, приликом напуштања царинске територије Републике Србије, путник даје на увид царинском органу купљена добра, као и рачун, односно рачуне и оригинал и копију захтева путника за повраћај ПДВ који је издат у папирном облику, а ако је захтев путника за повраћај ПДВ издат у електронском облику, царински орган врши увид у тај захтев у свом информационом систему, односно увид у одштампани примерак захтева путника за повраћај ПДВ ако је у том моменту дошло до прекида у функционисању информационог система.

Према одредби члана 5в став 2. Правилника, пре потврђивања испуњености услова за повраћај ПДВ путнику, царински орган дужан је да утврди да ли:

1) подаци из пасоша или друге путне исправе, односно исправе за прелазак државне границе одговарају подацима из захтева путника за повраћај ПДВ;

2) добра дата на увид одговарају добрима из захтева путника за повраћај ПДВ и из рачуна, као и да та добра нису коришћена;

3) захтев путника за повраћај ПДВ и рачун, односно рачуни садрже потпис продавца, ако је захтев путника за повраћај ПДВ издат у папирном облику;

4) је укупна вредност добара са ПДВ исказана у захтеву путника за повраћај ПДВ једнака или већа од 6.000 динара;

5) се добра отпремају пре истека три календарска месеца по истеку календарског месеца у којем је извршен промет тих добара.

У складу са одредбом члана 5в став 3. Правилника, ако су испуњени услови из става 2. овог члана, царински орган:

1) оверава оригинал захтева путника за повраћај ПДВ и приложене рачуне потписом и печатом, ако је захтев путника за повраћај ПДВ издат у папирном облику;

2) оверава захтев путника за повраћај ПДВ електронским печатом у информационом систему, ако је захтев путника за повраћај ПДВ издат у електронском облику, односно оверава одштампани примерак захтева путника за повраћај ПДВ потписом и печатом, ако постоји прекид у функционисању информационог система.

Сагласно одредби члана 5в став 4. Правилника, електронским печатом из става 3. тачка 2) овог члана сматра се електронски запис који садржи све потребне податке који се односе на отпремање добара у иностранство и дигитални потпис.

Према одредби 5в став 5. Правилника, ако царински орган утврди да нису испуњени услови из става 2. овог члана, у захтев путника за повраћај ПДВ уноси датум и разлоге за одбијање захтева и исти потписује.

Ако је захтев путника за повраћај ПДВ издат у папирном облику, царински орган враћа путнику оригинал, односно оригинале рачуна и захтева путника за повраћај ПДВ, а копију захтева

путника за повраћај ПДВ задржава за своје потребе (члан 5в став 6. Правилника).

Ако је захтев путника за повраћај ПДВ издат у електронском облику, царински орган враћа путнику рачун, односно рачуне, а ако је у моменту провере испуњености услова из става 2. овог члана царински орган, услед прекида функционисања информационог система, оверио потписом и печатом одштампани примерак захтева путника за повраћај ПДВ, царински орган поред рачуна враћа путнику и оверени примерак одштампаног захтева путника за повраћај ПДВ (члан 5в став 7. Правилника).

У складу са одредбом члана 5г став 1. Правилника, путнику или другом подносиоцу захтева плаћени ПДВ се враћа ако у року од 12 месеци од дана отпремања добара у иностранство достави продавцу од којег су купљена добра или оператору документацију на којој је царински орган потврдио да су испуњени услови за повраћај ПДВ у складу са овим правилником.

Достављањем документације из става 1. овог члана сматра се да је поднет захтев путника за повраћај ПДВ (члан 5г став 2. Правилника).

Захтев путника за повраћај ПДВ може да се поднесе лично, поштом или преко другог лица. Ако се захтев путника за повраћај ПДВ подноси поштом, путник мора да наведе рачун на који ће му се извршити повраћај ПДВ (члан 5г став 3. Правилника).

Ако је захтев путника за повраћај ПДВ поднет продавцу, продавац враћа путнику укупан износ ПДВ који је плаћен као део накнаде за купљена добра у Републици Србији (у даљем тексту: укупан износ ПДВ), умањен или без умањења за накнаду (провизију) продавца. Повраћај ПДВ врши се у динарима, готовинском исплатом или уплатом на рачун који је наведен у захтеву путника за повраћај ПДВ поднетог поштом. Исплата у готовини врши се одмах, а исплата на рачун у року од 15 дана од дана пријема захтева путника за повраћај ПДВ (члан 5г став 4. Правилника).

Ако је захтев путника за повраћај ПДВ поднет оператору, оператор има право да по том основу од путника наплати накнаду (провизију), тако да путнику враћа укупан износ ПДВ умањен за износ накнаде (провизију) оператора, у динарима, готовинском исплатом која се врши одмах, односно исплатом на рачун који је наведен у захтеву путника за повраћај ПДВ у року од 15 дана од дана пријема захтева путника за повраћај ПДВ ако је тај захтев поднет поштом (члан 5г став 5. Правилника).

Путник, односно друго лице преко којег је путник поднео продавцу или оператору захтев путника за повраћај ПДВ, на оригиналу захтева путника за повраћај ПДВ потписом потврђује да му је враћен ПДВ у готовини, а ако је захтев путника за повраћај ПДВ издат у електронском облику одговарајућом потврдом у информационом систему (члан 5г став 6. Правилника).

У случају из става 5. овог члана, оператор доставља продавцу потврду да је путнику извршио повраћај ПДВ, а продавац оператору врши повраћај укупног износа ПДВ на рачун у банци (члан 5г став 7. Правилника).

Сагласно одредби члана 5д став 1. Правилника, продавац је дужан да води посебну евиденцију о промету добара за која је издао захтев путника за повраћај ПДВ на Обрасцу ЕЗПППДВ – Евиденција захтева путника за повраћај ПДВ, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део.

У складу са одредбом става 2. истог члана Правилника, образац ЕЗПППДВ садржи нарочито следеће податке:

- 1) датум пријема овереног оригинала захтева путника за повраћај ПДВ;
- 2) евиденциони број и датум издавања захтева путника за повраћај ПДВ;
- 3) број и датум издавања рачуна из захтева путника за повраћај ПДВ;
- 4) износ накнаде за испоручена добра без ПДВ;
- 5) износ ПДВ садржаног у накнади за испоручена добра;

- 6) износ ПДВ који је враћен;
- 7) датум повраћаја ПДВ.

**10. Шта се сматра добрима за опремање и снабдевање било ког превозног средства за приватне потребе у смислу члана 24. став 1. тачка 4) Закона о ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00623/2019-04 од 11.02.2020. год.)*

У складу са чланом 24. став 1. тачка 4) 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 и 72/19, у даљем тексту: Закон), ПДВ се не плаћа на промет добара која путник отпрема у иностранство у личном пртљагу, за некомерцијалне сврхе, ако:

– путник у Републици Србији нема пребивалиште ни боравиште;

– ако се добра отпремају пре истека три календарска месеца по истеку календарског месеца у којем је извршен промет добара;

– је укупна вредност испоручених добара једнака или већа од 6.000 динара укључујући ПДВ;

– обвезник ПДВ поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство.

Пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 4) Закона не односи се на промет добара која се сматрају акцизним производима у складу са законом којим се уређују акцизе и промет добара за опремање и снабдевање било ког превозног средства за приватне потребе. С тим у вези, добрима за опремање и снабдевање било ког превозног средства за приватне потребе сматрају се аутомобилске гуме, гуме за бицикле мотоцикле, тракторе и мотокултиваторе, пресвлаке за седишта и патоснице за превозна средства, музички и навигациони уређаји за превозна средства, сетови обавезне опреме



за превозна средства (нпр. прва помоћ и ланци за снег), апарати за гашење пожара за превозна средства, резервни делови за превозна средства и друга добра која служе опремању, односно снабдевању превозних средстава за приватне потребе.

\*\*\*

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

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 4) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која путник отпрема у иностранство у личном пртљагу, за некомерцијалне сврхе, ако:

- (1) путник у Републици нема пребивалиште ни боравиште,
- (2) се добра отпремају пре истека три календарска месеца по истеку календарског месеца у којем је извршен промет добара,
- (3) је укупна вредност испоручених добара једнака или већа од 6.000 динара укључујући ПДВ,
- (4) обвезник ПДВ поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство.

Према одредби члана 24. став 8. Закона, пореско ослобођење за промет добара из става 1. тачка 4) овог члана не односи се на промет добара која се сматрају акцизним производима у складу са законом којим се уређују акцизе и промет добара за опремање и снабдевање било ког превозног средства за приватне потребе.

**11. Порески третман преноса дела имовине који врши обвезник ПДВ – преносилац имовине другом обвезнику ПДВ – стицаоцу у поступку статусне промене издвајања уз припајање**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-60/2020-04 од 10.02.2020. 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), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са или без накнаде или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако су испуњени прописани услови: да је стицалац обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона утврђује се на дан преноса имовине. С тим у вези, уколико су предметни услови испуњени на пренос дела имовине који се врши у поступку статусне промене издвајања уз припајање у складу са законом којим се уређују привредна друштва, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Међутим, ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са Законом. Према томе, како у конкретном случају, према наводима из вашег захтева, нису испуњени услови за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона, односно Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Службени гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник о преносу имовине), обвезник ПДВ – преносилац имовине дужан је да за промет добара, односно

услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ и за чији је промет порески дужник у складу са Законом, обрачуна ПДВ, док обвезник ПДВ – стицалац имовине има право да ПДВ који му је обрачунат по том основу одбије као претходни порез, уз испуњење свих Законом прописаних услова. Поред тога, имајући у виду да се пренос имовине у поступку статусне промене сматра теретним правним послом, ако обвезник ПДВ – преносилац имовине прими од обвезника ПДВ – стицаоца имовине и новчана средства у износу ПДВ који је по основу преноса дела имовине обрачунао и у рачуну исказао обвезник ПДВ – преносилац имовине, предметна новчана средства урачунавају се у вредност имовине која се преноси. С тим у вези, са аспекта Закона пренос новчаних средстава по основу статусне промене нема утицај на право на одбитак претходног пореза.

\*\*\*

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

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

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

Одредбом члана 6. став 1. тачка 1) Закона прописано је да се сматра да промет добара и услуга, у смислу овог закона, није извршен код преноса целокупне или дела имовине, са или без

накнаде, или као улог, ако је стицалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 28. став 5. Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тачка 6) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

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

**12. Подела претходног пореза према економској припадности, као и сразмерни порески одбитак у случају када обвезник ПДВ који обавља делатност у оквиру које врши промет услуга приређивања игара на срећу, за који је у складу са Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, намерава да у истим пословним јединицама – огранцима обавља и делатност у оквиру које ће пружати услуге конзумације јела и пића на лицу места за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01069/2019-04 од 10.02.2020. 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), када обвезник ПДВ користи набављена добра или пружене услуге да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који може да одбије и део који не може да одбије од ПДВ који дугује. Подела претходног пореза према економској припадности врши се на основу намене коришћења добара, односно услуга, набављених, односно примљених у пореском периоду. Наиме, обвезник ПДВ који набављена добра, односно примљене услуге у потпуности користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (опорезив промет, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза и промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици) има право на одбитак укупног износа претходног пореза. У супротном, обвезник ПДВ који набављена добра, односно примљене услуге у потпуности користи или ће их користити за промет добара и услуга без права на одбитак претходног пореза (промет за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза и промет који је извршен у иностранству, ако за тај промет не би постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици), нема право на одбитак укупног износа ПДВ обрачунатог за промет претходног учесника у промету, односно плаћеног при увозу. Ако за поједина испоручена или увезена добра или примљене услуге, које обвезник користи за потребе своје делатности да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза и промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, не може да се изврши подела претходног пореза

према економској припадности, обвезник може да одбије сразмерни део претходног пореза који одговара учешћу промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ, у укупном промету у који није укључен ПДВ (у даљем тексту: сразмерни порески одбитак).

Сагласно наведеном, обвезник ПДВ који обавља делатност у оквиру које врши промет услуга приређивања игара на срећу за који је у складу са Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, а који намерава да у истим пословним јединицама – огранцима обавља и делатност у оквиру које ће пружати услуге конзумације јела и пића на лицу места за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са Законом, приликом набавке добара која ће користити за потребе обављања наведених делатности дужан је да изврши поделу претходног пореза на прописани начин. Наиме, ако ће одређена добра, примера ради, кафе апарат и фрижидер, користити искључиво за пружање услуга за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ, ПДВ обрачунат и исказан у рачуну претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, односно ПДВ плаћен при увозу, има право у потпуности да одбије као претходни порез у складу са Законом. Међутим, када је реч о добрима која ће бити коришћена и за пружање услуга приређивања игара на срећу и за пружање услуга конзумације јела и пића на лицу места, примера ради столови, столице и сунцобрани, обвезник ПДВ је дужан да изврши поделу претходног пореза према економској припадности, а ако обвезник ПДВ за поједино набављено добро не може да изврши поделу претходног пореза према економској припадности, од ПДВ који дугује може да одбије сразмерни порески одбитак. Начин утврђивања сразмерног пореског одбитка и начин исправке сразмерног пореског одбитка уређени су Правилником о начину утврђивања и исправке сразмерног пореског одбитка („Службени гласник РС“, бр. 96/19).



\*\*\*

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

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

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

Према одредби члана 5. став 3. тачка 5) Закона, прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и предаја јела и пића за конзумацију на лицу места.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 18) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга приређивања игара на срећу.

У складу са одредбом члана 10. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 18) Закона, сматрају се услуге приређивања игара на срећу у складу са прописима који уређују игре на срећу.

Претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује (члан 27. Закона).

Сагласно одредби члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката

за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката (у даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Према одредбама става 2. истог члана Закона, 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.

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

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

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

Одредбом члана 30. став 1. Закона прописано је да ако обвезник користи испоручена или увезена добра или прима услуге, за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет

добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредби става 2. истог члана Закона, ако за поједина испоручена или увезена добра или примљене услуге обвезник не може да изврши поделу претходног пореза на начин из става 1. овог члана, а које користи за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, може да одбије сразмерни део претходног пореза који одговара учешћу промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ, у укупном промету у који није укључен ПДВ (у даљем тексту: сразмерни порески одбитак).

Сразмерни порески одбитак утврђује се применом процента сразмерног пореског одбитка на износ претходног пореза у пореском периоду, умањеног за износе који су опредељени на начин из става 1. овог члана, као и за износ претходног пореза за који обвезник нема право на одбитак у смислу члана 29. став 1. овог закона (члан 30. став 3. Закона).

Процент сразмерног пореског одбитка за порески период утврђује се стављањем у однос промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ и укупног промета добара и услуга у који није укључен ПДВ, извршеног од 1. јануара текуће године до истека пореског периода за који се подноси пореска пријава (члан 30. став 4. Закона).

Сагласно одредби става 5. истог члана Закона, у промет добара и услуга за утврђивање процента сразмерног пореског одбитка из става 4. овог члана не урачунава се:

- 1) промет опреме и објеката за вршење делатности;
- 2) улагање у објекте за вршење делатности за које се наплаћује накнада;
- 3) повремени промети непокретности које изврши обвезник којем промет непокретности није уобичајена делатност коју обавља;
- 4) повремени промети услуга из члана 25. став 1. овог закона.

Повременим прометима непокретности из става 5. тачка 3) овог члана сматрају се највише два промета непокретности у једној календарској години, а повременим прометима услуга из става 5. тачка 4) овог члана највише два промета услуга у једној календарској години (члан 30. ст. 6. и 7. Закона).

У последњем пореском периоду, односно у последњем пореском периоду календарске године, обвезник ПДВ врши исправку сразмерног пореског одбитка применом процента сразмерног пореског одбитка на износ претходног пореза из свих пореских периода у календарској години (члан 30. став 8. Закона).

Изузетно, ако утврђени проценат сразмерног пореског одбитка из става 4. овог члана износи најмање 98%, обвезник није дужан да врши поделу претходног пореза у складу са овим законом (члан 30. став 9. Закона).

### **13. Ко може да изврши повраћај ПДВ путнику који добра отпрема у иностранство у личном пртљагу, за некомерцијалне сврхе?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00067/2020-04 од 07.02.2020. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 4) 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 и 72/19, у даљем тексту: Закон), ПДВ се не плаћа на промет

добара која путник отпрема у иностранство у личном пртљагу, за некомерцијалне сврхе, ако:

- (1) путник у Републици нема пребивалиште ни боравиште,
- (2) се добра отпремају пре истека три календарска месеца по истеку календарског месеца у којем је извршен промет добара,
- (3) је укупна вредност испоручених добара једнака или већа од 6.000 динара, укључујући ПДВ.
- (4) обвезник ПДВ поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство.

Обвезник ПДВ који је извршио промет добара путнику из става 1. тачка 4) овог члана дужан је да на његов захтев изда документацију на основу које путник може остварити повраћај ПДВ у складу са овим законом (члан 24. став 4. Закона).

Према ставу 5. истог члана Закона, пореско ослобођење за промет добара из става 1. тачка 4) овог члана обвезник ПДВ може да оствари у пореском периоду у којем поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство.

Ако у пореском периоду у којем је извршио промет добара из става 1. тачка 4) овог члана обвезник ПДВ не поседује доказе да је путник отпремио добра у иностранство, обвезник ПДВ је дужан да ПДВ обрачунат за тај промет плати у складу са овим законом (члан 24. став 6. Закона).

У пореском периоду у којем обвезник ПДВ добије доказе да је путник отпремио добра у иностранство, обвезник ПДВ смањује обрачунати ПДВ из става 6. овог члана (члан 24. став 7. Закона).

ПДВ који је плаћен као део накнаде за промет добара из става 1. тачка 4) овог члана враћа се путнику, односно другом подносиоцу захтева ако у року од 12 месеци од дана отпремања добара у иностранство достави обвезнику ПДВ доказе да је путник отпремио добра у иностранство (члан 24. став 10. Закона).

Према одредби члана 5б став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 – др. закон, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19, 80/19, у даљем тексту: Правилник), за испоруку добара у Републици Србији продавац издаје путнику рачун за испоручена добра и, на захтев путника који купује добра, попуњава и издаје, односно израђује (у даљем тексту: издаје) захтев за повраћај ПДВ.

Захтев из става 1. овог члана издаје се на Обрасцу ЗПППДВ – Захтев путника за повраћај ПДВ, који је прописан овим правилником и чини његов саставни део, или на документу оператора којег је продавац пре продаје добара овластио за повраћај ПДВ путнику, под условом да тај документ садржи све податке које садржи Образац ЗПППДВ (у даљем тексту: захтев путника за повраћај ПДВ), ако овим правилником није друкчије одређено (став 3. истог члана Правилника).

Оператором из става 3. овог члана, у смислу овог правилника, сматра се лице које поседује потпуни систем за непосредно спровођење поступка за повраћај ПДВ путнику у електронском облику (став 8. истог члана Правилника).

У складу са чланом 5г став 1. Правилника, путнику или другом подносиоцу захтева плаћени ПДВ се враћа ако у року од 12 месеци од дана отпремања добара у иностранство достави продавцу од којег су купљена добра или оператору документацију на којој је царински орган потврдио да су испуњени услови за повраћај ПДВ у складу са овим правилником.

Достављањем документације из става 1. овог члана сматра се да је поднет захтев путника за повраћај ПДВ (став 2. истог члана Правилника).

Према одредби става 3. овог члана Правилника, захтев путника за повраћај ПДВ може да се поднесе лично, поштом или

преко другог лица. Ако се захтев путника за повраћај ПДВ подноси поштом, путник мора да наведе рачун на који ће му се извршити повраћај ПДВ.

Ако је захтев путника за повраћај ПДВ поднет оператору, оператор има право да по том основу од путника наплати накнаду (провизију), тако да путнику враћа укупан износ ПДВ умањен за износ накнаде (провизију) оператора, у динарима, готовинском исплатом која се врши одмах, односно исплатом на рачун који је наведен у захтеву путника за повраћај ПДВ у року од 15 дана од дана пријема захтева путника за повраћај ПДВ ако је тај захтев поднет поштом (члан 5г став 5. Правилника).

Према одредби става 6. истог члана Правилника, путник, односно друго лице преко којег је путник поднео продавцу или оператору захтев путника за повраћај ПДВ, на оригиналу захтева путника за повраћај ПДВ потписом потврђује да му је враћен ПДВ у готовини, а ако је захтев путника за повраћај ПДВ издат у електронском облику одговарајућом потврдом у информационом систему.

У случају из става 5. овог члана, оператор доставља продавцу потврду да је путнику извршио повраћај ПДВ, а продавац оператору врши повраћај укупног износа ПДВ на рачун у банци (члан 5г став 7. Правилника).

Сагласно наведеном, повраћај ПДВ путнику који у Републици нема пребивалиште ни боравиште може да изврши обвезник ПДВ – продавац од којег је путник купио добра која отпрема у иностранство или оператор, тј. лице које је продавац пре продаје добара овластио за повраћај ПДВ путнику, при чему се оператором сматра лице које поседује потпуни систем за непосредно спровођење поступка за повраћај ПДВ путнику у електронском облику. С тим у вези, повраћај ПДВ оператор може извршити непосредно или посредством другог

лица са којим има закључен уговор да ће то друго лице у име и за рачун оператора извршити повраћај ПДВ путнику.

Према томе, са аспекта Закона не постоје сметње да оператор врши повраћај ПДВ путнику и преко другог лица, уз напомену да је за давање одговора на питања која се односе на примену закона којим се уређују платне услуге надлежна Народна банка Србије.

#### **14. Порески третман увоза видео камера и видео миксера који се не производе у Републици Србији**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00056/2020-04 од 05.02.2020. 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), на увоз видео камера и видео миксера који се не производе у Републици Србији, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 20%, с обзиром да за увоз предметних добара одредбама члана 26. Закона није предвиђено пореско ослобођење. Поред тога, чињеница што се наведена добра не производе у Републици Србији није од утицаја на порески третман њиховог увоза.

\*\*\*

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



Сагласно одредби члана 7. Закона, увоз је сваки унос добара у царинско подручје Републике.

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

У складу са одредбама члана 26. Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара:

1) 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;

1а) која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ;

1б) која су извезена, а која се у Републику враћају непродата или зато што не одговарају обавезама које проистичу из уговора, односно пословног односа на основу којег су била извезена;

1в) која се, у оквиру царинског поступка, уносе у слободне царинске продавнице;

1г) по основу замене и поправке у гарантном року;

1д) чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, и то: електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење;

2) која се, у оквиру царинског поступка, привремено увозе и поново извозе, као и стављају у царински поступак активног оплемењивања;

3) која се, у оквиру царинског поступка, привремено извозе и у непромењеном стању поново увозе;

4) за посебне намене, на основу одлуке Владе;

5) у оквиру царинског поступка, над транзитом робе;

6) за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења;

7) за која је у складу са чланом 245. и чланом 246. став 1. тачка б) Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18) прописано ослобођење од царине, осим на увоз моторних возила.

**15. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта финансираног на основу уговора о зајму из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона о ПДВ (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-861/2019-04 од 05.02.2020. год.)**

У складу са одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), на промет добара и услуга, односно увоз добара 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, ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

Сагласно наведеном, на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта финансираног на основу уговора о зајму из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Начин и поступак остваривања наведеног пореског ослобођења прописани су Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 – др. закон, 48/18,

62/18, 104/18, 16/19 и 80/19). С тим у вези, под претпоставком да је у конкретном случају уговором закљученим између наручиоца посла и чланова конзорцијума (сви обвезници ПДВ) уговорено да ће носилац конзорцијума вршити промет добара/услуга непосредно наручиоцу посла (кориснику зајма), а остали чланови конзорцијума носиоцу конзорцијума, пореско ослобођење за промет добара/услуга који ће носилац конзорцијума вршити непосредно наручиоцу посла (кориснику зајма) може да оствари порески дужник за тај промет (носилац конзорцијума или наручилац посла). Наиме, ако је за промет добара/услуга који ће носилац конзорцијума вршити непосредно наручиоцу посла (кориснику зајма) порески дужник носилац конзорцијума – обвезник ПДВ, носилац конзорцијума – обвезник ПДВ може да оствари пореско ослобођење на основу потврде о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам коју попуњава, оверава и издаје Пореска управа. Међутим, ако је за предметни промет порески дужник наручилац посла (корисник зајма), примера ради за промет из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, пореско ослобођење може да оствари обвезник ПДВ – наручилац посла (корисник зајма) на основу потврде о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам коју попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

Поред тога напомињемо, за промет добара/услуга који врше чланови конзорцијума – обвезници ПДВ носиоцу конзорцијума – обвезнику ПДВ и промет добара/услуга који врше други обвезници ПДВ члановима конзорцијума – обвезницима ПДВ, не може се остварити пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1бб) Закона.

\*\*\*

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

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

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

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

Прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара роизведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца (члан 5. став 3. тачка 3) 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 (члан 10. став 1. тачка 1) Закона).

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

Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе је уређено шта се сматра добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши 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.

**16. Порески третман промета у случају када страном лице (лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште), које у Републици Србији није обвезник ПДВ, пружа обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији услугу посредовања за промет добара која тај обвезник ПДВ или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-47/2020-04 од 05.02.2020. 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 која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, уз испуњење одређених услова. Такође, пореско ослобођење прописано је и за промет услуга посредовања код промета добара која обвезник или треће лице по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство. С тим у вези, када страном лице (лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште), које у Републици Србији није обвезник ПДВ, пружа обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији услугу посредовања за промет добара која тај обвезник ПДВ или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема

у иностранство, обвезник ПДВ – прималац услуге посредовања није дужан да обрачуна ПДВ као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона. Наиме, иако је у складу са чланом 12. став 4. Закона место промета наведене услуге у Републици Србији, промет те услуге ослобођен је ПДВ у складу са чланом 24. став 1. тачка 17) Закона, што значи да за тај промет не постоји обавеза обрачунавања ПДВ.

Поред тога напомињемо, Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 – др. закон, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19 и 80/19) нису прописани посебни услови за остваривање пореског ослобођења из члана 24. став 1. тачка 17) Закона.

\*\*\*

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

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

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).

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

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

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

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

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

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

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

Место промета услуге посредовања која се пружа пореском обвезнику, осим услуга посредовања из става 6. тачка 1) овог члана, одређује се у складу са ставом 4. овог члана (члан 12. став 7. Закона).

Одредбом члана 24. став 1. тачка 2) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Према одредби члана 24. став 1. тачка 17) Закона, ПДВ се не плаћа на услуге посредовања које се односе на промет добара и услуга из тач. 1)–16) овог става.

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

**1. Порески третман трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици у случају када обвезник развија софтверску апликацију за процену утицаја развојних пројеката на животну средину, при чему је први део развоја предметног софтвера, који представља иновативни софтверски производ (а који је настао као резултат истраживања обвезника) финансијски подржан од стране Фонда за иновативну делатност, а у току 2018. и 2019. године обвезник је додатно развијао и унапређивао предметни софтвер**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-77/2019-04 од 19.02.2020. год.)

У складу са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника могу се признати, у двоструко увећаном износу, трошкови који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици.

У смислу става 1. овог члана, истраживањем се сматра оригинално или планирано истраживање предузето у циљу стицања новог научног или техничког знања и разумевања, а развојем примена резултата истраживања или примена другог научног достигнућа или дизајна производње нових значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 22г став 2. Закона).

Сходно члану 15. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 95/18), одредбе члана 22г Закона примењују се на утврђивање, обрачунавање и плаћање пореске обавезе почев за 2019. годину, односно за порески период који почиње у 2019. години.



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

Трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем из члана 1. овог правилника (у даљем тексту: трошкови истраживања и развоја), сматрају се нарочито:

1) трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја;

2) трошкови материјала који је у непосредној вези са истраживањем и развојем;

3) трошкови набавке нематеријалних средстава, као и права на коришћење нематеријалне имовине (заштићених ауторских права, патената и сл.) непосредно везаних за истраживање и развој;

4) трошкови набавке некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава која се непосредно користе за истраживање и развој;

5) трошкови закупа некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава која се непосредно користе за истраживање и развој;

6) трошкови набавке стручних мишљења, саветодавних услуга као и преноса посебних знања и вештина (know-how), прибављених за непосредне потребе истраживања и развоја, осим услуга које су прибављене од повезаних лица;

7) трошкови настали за потребе правне заштите права интелектуалне својине Републици и иностранству (ауторско и сродна права и патенти);

8) трошкови позајмљивања који настају по основу новчаних средстава позајмљених искључиво ради финансирања послова истраживања и развоја;

9) трошкови производних услуга прибављених за непосредне потребе истраживања и развоја.

Како наводите у поднетом захтеву, обвезник развија софтверску апликацију за процену утицаја развојних пројеката на животну средину, при чему је први део развоја предметног софтвера, који представља иновативни софтверски производ (а који је настао као резултат истраживања обвезника) финансијски подржан од стране Фонда за иновативну делатност. У току 2018. и 2019. године, обвезник је додатно развијао и унапређивао предметни софтвер, па су, како наводите, у том периоду, између осталог, проширене и развијене базе података са стручним садржајем, развијене дигиталне методе за стручно оцењивање, приказ резултата, доношење одлука и креирање извештаја.

Сагласно наведеном, трошкови обвезника настали у току 2019. године у циљу развоја предметног софтвера, а који су, као такви, евидентирани у пословним књигама признају се у двоструко увећаном износу, на начин прописан чланом 22г Закона и одредбама Правилника.

## **2. Примена одредбе члана 22г Закона о порезу на добит правних лица везано за трошкове који су настали по основу истраживања и развоја нових производа – лекова**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-47/2020-04 од 19.02.2020. год.)*

У складу са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника

могу се признати, у двоструко увећаном износу, трошкови који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици.

У смислу става 1. овог члана, истраживањем се сматра оригинално или планирано истраживање предузето у циљу стицања новог научног или техничког знања и разумевања, а развојем примена резултата истраживања или примена другог научног достигнућа или дизајна производње нових значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 22г став 2. Закона).

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

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

- 1) трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја;
- 2) трошкови материјала који је у непосредној вези са истраживањем и развојем;
- 3) трошкови набавке нематеријалних средстава, као и права на коришћење нематеријалне имовине (заштићених ауторских права, патената и сл.) непосредно везаних за истраживање и развој;

4) трошкови набавке некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава која се непосредно користе за истраживање и развој;

5) трошкови закупа некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава која се непосредно користе за истраживање и развој;

6) трошкови набавке стручних мишљења, саветодавних услуга као и преноса посебних знања и вештина (know-how), прибављених за непосредне потребе истраживања и развоја, осим услуга које су прибављене од повезаних лица;

7) трошкови настали за потребе правне заштите права интелектуалне својине у Републици и иностранству (ауторско и сродна права и патенти);

8) трошкови позајмљивања који настају по основу новчаних средстава позајмљених искључиво ради финансирања послова истраживања и развоја;

9) трошкови производних услуга прибављених за непосредне потребе истраживања и развоја.

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

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

2) активности повезане са директним надзором спровођења пројекта које подразумевају активности повезане са непосредним

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

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

У складу са чланом 3. ст. 1. и 2. Правилника, трошкови истраживања и развоја који се, као такви, исказују у билансу успеха, признају се као расход у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, МСФИ и МСФИ за МСП, односно у

складу са прописима о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима обвезника који не примењују МРС, МСФИ и МСФИ за МСП (у даљем тексту: прописи о рачуноводству), а трошкови истраживања и развоја из става 1. овог члана додатно се признају у пореском периоду у ком су настали, и исказују се у пореском билансу који се подноси за тај порески период.

Трошкови истраживања и развоја који се, у случају набавке некретнине, постројења, опреме и биолошких средстава (у даљем тексту: стална средства), а у складу са прописима о рачуноводству, не исказују као расход, већ се исказују као имовина, признају се као расход у пореском билансу, у пореском периоду у ком су набављени, и то у износу њихове набавне вредности, при чему ово признавање не утиче на признавање амортизације тих средстава, односно њихово обезвређење (члан 3. став 3. Правилника).

Обвезник, у оквиру делатности којом се бави (производња фармацеутских производа, у конкретном случају), обавља активности које се односе на развој нових производа (лекова), а које подразумевају коришћење постојећих знања (о позитивним ефектима одређених супстанци и њиховој комбинацији) у циљу добијања нових побољшаних производа, односно развој нових аналитичких метода и процеса, узимајући у обзир савремена технолошка достигнућа. Како даље произилази из садржине поднетог захтева, процес развоја нових производа подељен је у фазе у оквиру којих су дефинисане активности које се обављају, а које подразумевају настанак одређених трошкова као што су, како наводите, трошкови материјала у лабораторијама, услуга научних институција, израде докумантације, амортизација лабораторијске опреме, амортизација непокретности у којима се лабораторије налазе и др., при чему се одређени трошкови евидентирају као трошкови периода, а одређени се (сагласно рачуноводственим прописима) капитализују и евидентирају као нематеријална имовина, и то независно од тога да ли су довели до очекиваних резултата.

С тим у вези, сматрамо да се наведени трошкови који су настали по основу истраживања и развоја нових производа (лекова, у конкретном случају), а у оквиру пројеката који се обављају на територији Републике, признају у складу са чланом 22г Закона, и то на начин прописан Правилником, независно од чињенице да ли су предметни трошкови као резултат имали нови производ – лек.

### **3. Порески третман расхода насталог по основу отписа потраживања према дужнику – правном лицу над којим је спроведен поступак принудне ликвидације**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00659/2019-04 од 18.02.2020. год.)*

У складу са чланом 16. 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 и 86/19, у даљем тексту: Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:

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

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

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

Одредбом члана 16. став 2. Закона прописано је да се на терет расхода признаје и отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и

МСФИ за МСП не исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, уколико обвезник испуни услове прописане одредбама става 1. тач. 2) и 3) овог члана.

Према члану 16. став 5. Закона, на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања за која су испуњени услови из става 1. тач. 1) и 2), односно става 2. овог члана, под условом да су трошкови утужења појединачног дужника већи од укупног износа потраживања од тог дужника.

Како наводите у поднетом допису, обвезник је, по основу датог зајма, у својим пословним књигама евидентирао потраживање према дужнику (правном лицу), при чему је над дужником спроведен поступак принудне ликвидације после чега је исти (дужник) брисан из регистра привредних субјеката. С тим у вези, поставило се питање признавања расхода у пореском билансу обвезника, исказаног по основу отписа потраживања на име предметног зајма који није враћен, односно који, како наводите у поднетом допису, не може бити враћен (услед брисања дужника из регистра привредних субјеката).

Одредбама закона који уређује привредна друштва прописани су разлози за покретање поступка принудне ликвидације, начин покретања поступка и последице брисања друштва из регистра у случају принудне ликвидације. Такође, одредбама истог закона прописано је да након брисања друштва из регистра привредних субјеката, чланови брисаног друштва одговарају за обавезе друштва у складу са одредбама тог закона којима је уређена одговорност чланова друштва по окончању ликвидације.

Имајући у виду наведено, уколико обвезник изврши отпис вредности појединачног потраживања према дужнику над којим је спроведен поступак принудне ликвидације по основу које је дужник брисан из регистра привредних субјеката, при чему предметна потраживања обвезник није (претходно) утужио, у смислу да није покренуо одговарајући судски поступак против дужника, односно (после брисања из регистра привредних субјеката) чланова



брисаног друштва који, сагласно одредбама закона који уређује привредна друштва одговарају за обавезе друштва, расход по основу тако извршеног отписа појединачног потраживања, не признаје се у пореском билансу обвезника сагласно одредбама члана 16. ст. 1. и 2. Закона.

**4. Порески третман прихода по основу капиталних добитака када су у питању нерезидентна правна лица – основана као инвестициони фондови у складу са прописима државе чији су резиденти**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-20/2020-04 од 18.02.2020. год.)

Сагласно члану 40. став 6. 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 и 86/19, у даљем тексту: Закон), на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У складу са чланом 27. став 1. Закона, капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја): 1) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи; 2) права интелектуалне својине; 3) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница

издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедне грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије; 4) инвестиционе јединице откупљене од стране отвореног инвестиционог фонда, у складу са законом којим се уређују инвестициони фондови.

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

Капитални добитак, односно губитак у складу са овим чланом, не утврђује обвезник који је основан сходно прописима којима се уређују инвестициони фондови (члан 27. став 5. Закона).

Изузимање од обавезе утврђивања капиталних добитака, односно губитка (насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона), које је прописано одредбом члана 27. став 5. Закона, односи се искључиво на обвезнике (инвестиционе фондове) који су основани у складу са позитивним прописима Републике који уређују инвестиционе фондове. С тим у вези, нерезидентна правна лица (основана као инвестициони фондови у складу са прописима државе чији су резиденти) дужна су да на приходе по основу капиталних добитака, насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунају и плате порез по решењу у складу са чланом 40. став 6. Закона.

## **5. Порески третман расхода насталог по основу ефеката извршене процене фер вредности биолошког средства**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-438/2019-04 од 18.02.2020. год.)*

Одредбом члана 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту:

Закон) прописано је да се опорезива добит утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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

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

Обвезник је, у складу са прописима о рачуноводству, у билансу успеха исказао расход по основу (негативних) ефеката извршене процене фер вредности биолошког средства (конкретно по основу смањења вредности воћњака), па се, с тим у вези, поставило питање пореског третмана исказаног расхода.

Имајући у виду наведене одредбе Закона, када обвезник изврши обезвређење биолошког средства (у складу са прописима о рачуноводству), и по том основу у својим пословним књигама исказе расход (у износу разлике између нето садашње вредности воћњака и процењене надокнадиве вредности), тако исказан расход не признаје се у пореском билансу поднетом за порески период у коме је обезвређење истих извршено, у складу са чланом 22в став 1. Закона.

**6. Признавање расхода по основу исправке вредности појединачног потраживања у пореском билансу обвезника**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-512/2019-04 од 10.02.2020. год.)

У складу са чланом 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 86/19, у даљем тексту: Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:

- 1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника;
- 2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплатива;
- 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

Одредбом члана 16. став 2. Закона прописано је да се на терет расхода признаје 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).

У смислу члана 16. став 10. Закона, сва отписана, исправљена и друга потраживања која су призната као расход, а која се касније наплате, улазе у приходе пореског обвезника.

1. Како произилази из садржине поднетог дописа, нерезидентно правно лице (банка) закључило је уговор о дугорочном кредиту са резидентним правним лицем (друштво А) којим је, између осталог, одређен рок доспелости отплате предметног кредита. Банка је своје потраживање по наведеном основу пренела на друго резидентно правно лице (друштво Б), а друштво Б је, тако стечено потраживање, пренело на треће резидентно правно лице (друштво Ц), при чему је првобитно одређен рок доспелости отплате кредита остао непромењен. Друштво Ц је на крају пореског периода у ком је стекло предметно потраживање, исказало расход по основу исправке вредности истог (потраживања), с обзиром да је, како даље наводите у поднетом допису, од рока доспелости отплате кредита прошло више од 60 дана, па се, с тим у вези, поставило питање да ли се тако исказан расход признаје у пореском билансу друштва Ц (обвезника).

Сагласно наведеном, уколико обвезник у својим пословним књигама евидентира потраживање од дужника, стечено на основу уговора о преносу потраживања који је, у складу са позитивним прописима, обвезник (као пријемник) закључио са уступиоцем потраживања, мишљења смо да се расход који обвезник исказе у својим пословним књигама на име исправке вредности предметног потраживања, признаје у пореском билансу који се подноси за порески период у ком је исправка извршена, под условом прописаним одредбом члана 16. став 7. Закона (да је од рока за наплату предметног потраживања, до краја пореског периода прошло најмање 60 дана).

2. Како даље наводите у поднетом допису, обвезник је по основу уговора о зајму у својим пословним књигама евидентирао потраживање од зајмопримца. За износ ненаплаћеног потраживања обвезник је извршио исправку вредности и исказао расход у својим пословним књигама, а имајући у виду да се потраживања по основу датог зајма, сагласно прописима о рачуноводству, не исказују као приход, поставило се питање признавања предметног расхода у пословним књигама обвезника.

Сходно наведеном, уколико обвезник искаже расход на име исправке вредности потраживања које је у својим пословним књигама евидентирао по основу зајма датог другом обвезнику, тако исказан расход признаје се у складу са одредбом члана 16. став 7. Закона.

Међутим, да би се расход исказан по основу исправке вредности појединачног потраживања трајно признао, неопходно је да обвезник, у пореском периоду у ком врши отпис (тако исправљеног) потраживања, испуни услове прописане одредбама члана 16. став 1, односно став 2. Закона.

#### **7. Начин састављања пореског биланса за недобитне организације**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1129/2019-04 од 06.02.2020. год.)*

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: Закон), прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

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

Правилником о садржају пореског биланса за недобитне организације - обвезнике пореза на добит правних лица („Службени

гласник РС<sup>4</sup>, бр. 60/14, 41/15 и 53/15, у даљем тексту: Правилник) прописан је садржај пореског биланса за недобитне организације из члана 1. став 3. Закона.

Према члану 2. став 1. тачка 2) Правилника, обвезник који примењује контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике, односно контни оквир за друга правна лица, порески биланс саставља на Обрасцу ПБН 1 – Порески биланс за недобитну организацију која примењује контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике, односно контни оквир за друга правна лица за период од \_\_ до \_\_ 201\_\_ године.

У смислу закона који уређује науку и истраживање, институт је научноистраживачка организација која обавља научноистраживачку делатност од општег интереса, под условима утврђеним овим законом, при чему се институт може основати као установа, у складу са прописима о јавним службама, или као привредно друштво, у складу са прописима о привредним друштвима. Институт чији је оснивач, између осталих, Република Србија послује средствима у јавној својини.

Институ за нуклеарне науке Винча (у даљем тексту: Институт), чији је оснивач Република, је научни институт од националног значаја који је основан ради обављања научно истраживачке делатности, и то као установа у складу са прописима о јавним службама.

Сагласно наведеном, уколико Институт оствари (у одређеном пореском периоду) приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, по основу тако остварених прихода обвезник је пореза на добит правних лица, у складу са чланом 1. став 3. Закона. У том случају, основицу за опорезивање утврђује на Обрасцу ПБН 1, у којем ће исказати приходе са тржишта, као и расходе који су настали у вези са остварењем тих прихода.

---

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

**1. Да ли је отворена тераса са зимском баштом, која је кровна површина стана, предмет опорезивања порезом на имовину?**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00112/2020-04 од 19.02.2020. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС и 86/19, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;
- 8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

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



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

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

Према одредби члана 5. став 1. Закона основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

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

1) корисна површина;

2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

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

Према томе, површина терасе као отвореног простора (па и терасе на равном крову зграде) не урачунава се у корисну површину објекта, која је један од елемената за утврђивање вредности објекта, као основице пореза на имовину за објекат пореског обвезника који не води пословне књиге.

Међутим, кад је на делу равног крова зграде извршена надградња па је настао „нови“ објекат, на тај објекат се порез на имовину плаћа, независно од тога да ли је посебан део конкретне

зграде или је припојен неком од посебних делова зграде. На постојање пореске обавезе није од утицаја да ли обвезник користи предметни објекат, да ли поред зидова од чврстог материјала који чине објекат постоје отвори застакљени вратима за излаз на терасу, нити њихов број, као ни наводи у захтеву да је реч о „зимској башти“.

**2. Да ли се у корисну површину објеката „Самачког смештаја Бор“, као елемента за утврђивање пореза на имовину, укључују заједнички делови тих зграда (ходници и заједничке просторије), имајући у виду да се у захтеву наводи да тај смештај чине три зграде у којима су смештени станари, а да је један број станова откупљен?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00057/2020-04 од 06.02.2020. год.)*

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС и 86/19, у даљем тексту: Закон) основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са Законом.

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

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

Према одредби члана 6. став 2. тачка 2) Закона, корисна површина за објекат јесте збир подних површина између унутрашњих страна ободних зидова објекта (из које су искључене површине балкона, тераса, лођа, степеништа изван габарита објекта, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој

недељивој својини свих власника посебних делова истог објекта, осим површине испод носећих зидова и носећих стубова који пролазе кроз објекат који су истовремено посебан и заједнички део објекта), а за објекат који нема хоризонталну подну површину или ободне зидове корисна површина је површина његове вертикалне пројекције на земљиште.

Према одредби члана 3. тач. 8), 9) и 16) Закона о становању и одржавању зграда („Службени гласник РС“, бр. 104/16 и 9/20 – др. пропис, у даљем тексту: Закон о становању и одржавању зграда):

– посебни део зграде јесте посебна функционална целина у згради која може да представља стан, пословни простор, гаражу, гаражно место или гаражни бокс;

– стан је посебан део зграде који чини функционалну целину, састоји се од једне или више просторија намењених за становање и по правилу има засебан улаз;

– заједнички делови зграде су делови зграде који не представљају посебан или самостални део зграде, који служе за коришћење посебних или самосталних делова зграде, односно згради као целини, као што су: заједнички простори (степениште, улазни простори и ветробрани, заједнички ходник и галерија, тавански простор, подрум, бицикларница, сушионица за веш, заједничка тераса и друге просторије намењене заједничкој употреби власника посебних или самосталних делова зграде и др.), заједнички грађевински елементи (темељи, носећи зидови и стубови, међуспратне и друге конструкције, конструктивни део зида или зидна испуна, изолација и завршна обрада зида према спољашњем простору или према заједничком делу зграде, стрехе, фасаде, кров, димњаци, канали за проветравање, светларници, конструкција и простори за лифт и друге посебне конструкције и др.), као и заједничке инсталације, опрема и уређаји (унутрашње електричне, водоводне и канализационе, гасоводне и топоводне инсталације, лифт, громобрани, апарати за гашење, откривање и јављање пожара, безбедносна расвета, телефонске инсталације и сви комунални прикључци који су намењени заједничком коришћењу и др.), ако не представљају саставни део самосталног дела зграде и не

чине саставни део посебног дела зграде, односно не представљају део инсталација, опреме и уређаја који искључиво служи једном посебном делу, у смислу тог закона.

Одредбом члана 4. Закона о становању и одржавању зграда прописано је да је посебан део зграде посебна функционална целина у згради која може да представља стан, пословни простор, гаражу, гаражно место или гаражни бокс. Делови зграде који нису одређени као посебни или самостални делови у складу са овим законом сматрају се заједничким деловима зграде.

Сагласно одредби члана 5. Закона о становању и одржавању зграда, на посебном делу зграде може постојати искључива својина једног лица, сусвојина или заједничка својина у складу са законом. Стицањем права својине на посебном делу зграде стиче се и право својине над заједничким деловима зграде, право учешћа у управљању стамбеном заједницом и право сусвојине на земљишту на коме је зграда изграђена, односно земљишту које служи за редовну употребу зграде.

Према одредби члана 8. Закона о становању и одржавању зграда, заједнички делови зграде су делови који служе за коришћење посебних или самосталних делова зграде. Заједнички делови зграде сматрају се једном ствари, ако законом није другачије одређено. Над заједничким деловима зграде власници посебних делова зграде имају право заједничке недељиве својине у складу са законом којим се уређују својинско-правни односи.

Према одредби члана 18. Закона о основама својинскоправних односа („Службени лист СФРЈ“, бр. 6/80 и 36/90, „Службени лист СРЈ“, бр. 29/96 и „Службени гласник РС“, бр. 115/05 – др. закон, у даљем тексту: Закон о основама својинскоправних односа), заједничка својина је својина више лица на неподељеној ствари када су њихови удели одредиви али нису унапред одређени.

На заједничким деловима зграде и уређајима у згради власници посебних делова зграде имају право заједничке недељиве својине (члан 19. став 2. Закона о основама својинскоправних односа).

Према томе, ако у саставу зграде која је део „Самачког смештаја Бор“ нису постојали посебни делови као посебне функционалне целине (станови, пословни простор ... ), већ је ту зграду као јединствену функционалну целину чинио низ просторија, између осталог соба које су користила физичка лица по основу уговора о закупу, формирано више посебних делова у складу са прописима којима се уређују планирање и изградња, па се порез на имовину након формирања тих посебних делова утврђује за сваки посебни део зграде, код утврђивања основе пореза на имовину за те посебне делове у својини физичких лица применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се та непокретност налази, простор који је у заједничкој недељивој својини јер по положају и намени служи згради као целини (заједнички ходник, степениште, улазни простори и друге просторије намењене заједничкој употреби власника посебних или самосталних делова зграде) не укључује се у корисну површину станова и других посебних делова зграде за који су конкретна физичка лица обвезници пореза на имовину.

Ако у конкретним зградама нису формирано станови или други посебни делови (пословне просторије или гараже), већ у оквиру зграде као јединствене функционалне целине на коме је једно лице ималац права својине постоји више просторија (тзв. соба) које користе физичка лица по основу уговора о закупу, тада се ходник, улазни простори ... не искључују из корисне површине, као елемента за утврђивање пореза на имовину. У том случају у свему остајемо код мишљења овог министарства број: 430-03-00047/2011-04 од 4.02.2011. године.

Имајући у виду да у захтеву наводите да се у „згради налазе собе које користе корисници самачког смештаја“, а затим да се „самачки смештај у Бору састоји од три зграде у којој су смештени станари и доста станова је, у међувремену, откупљено“, из вашег захтева не можемо закључити да ли су у саставу предметних зграда формирано посебни делови или је реч о згради као јединственој функционалној целини, што је питање које се на основу доказа утврђује у сваком конкретном случају.

---

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

### **1. Услови за пореско ослобођење по основу заснивања радног односа са квалификованим новозапосленим лицем**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-25/2020-04 од 13.02.2020. год.)

Одредбом члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: Закон) прописано је да се послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим, ослобађа обавезе плаћања обрачунаог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Послодавац из става 1. овог члана је послодавац, правно или физичко лице, који у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2022. године са квалификованим новозапосленим лицем закључи уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи и који је квалификовано новозапослено лице пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања (члан 21ж став 2. Закона).

Квалификованим новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра се лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних

делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан стекло у периоду од 1. јануара 2020. године до 30. априла 2020. године заснивањем радног односа код послодавца из става 1. овог члана или код другог послодавца (члан 21ж став 3. Закона).

Одредбом члана 21ж став 4. Закона прописано је да се квалификованим новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра и лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 30. априла 2020. године није имало статус осигураника запосленог, осигураника предузетника, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је статус осигураника запосленог, односно статус осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан стекло у периоду од 1. маја 2020. године до 31. децембра 2020. године заснивањем радног односа код послодавца из става 1. овог члана или код другог послодавца.

Сагласно члану 6. тачка 4) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: Закон о доприносима) запослени је осигураник – физичко лице које у радном односу обавља послове за послодавца према законима који уређују радне односе.

Предузетник је осигураник – физичко лице које обавља самосталну привредну, професионалну или другу делатност у складу са законом по основу које плаћа порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности (члан 6. тачка 14) Закона о доприносима).

Имајући у виду наведено, послодавац који заснује радни однос са лицем које се, у складу са одредбама члана 21ж Закона сматра квалификованим новозапосленим, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог

лица. Да би лице стекло статус квалификованог новозапосленог лица, потребно је, поред осталог, да у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан. Дакле, услов је да ни у једном тренутку у наведеном периоду лице није имало наведени статус (осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у том друштву). Сагласно томе, лице које је у наведеном периоду имало статус осигураника предузетника, заснивањем радног односа са послодавцем у периоду од 1. јануара 2020. године до 30. априла 2020. године сагласно члану 21ж став 3. Закона, сматра се квалификованим новозапосленим лицем.

Заснивањем радног односа, у погледу основа осигурања, наведеном лицу престаје статус осигураника самосталних делатности (у својству предузетника) и такво лице постаје осигураник запослени.

Према члану 21ж став 3. Закона услови за стицање својства квалификованог новозапосленог лица односе се на статус лица као осигураника – у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године (у конкретном случају, у том периоду лице је било осигураник самосталних делатности у својству предузетника) и на период заснивања радног односа – од 1. јануара 2020. године до 30. априла 2020. године). Дакле, услов се не односи на околност да лице као предузетник буде брисано из регистра привредних субјеката.

Статус квалификованог новозапосленог лица из става 3. члана 21ж Закона, лице може да стекне заснивањем радног односа до 30. априла 2020. године.

## **2. Примена олакшице по основу радног односа са квалификованим новозапосленим лицем у случају да је квалификованом новозапосленим лицу у периоду трајања**



**олакшице престао радни однос код једног послодавца и да је засновао радни однос код наредног послодавца**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-59/2020-04 од 11.02.2020. год.)

Одредбом члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: Закон) прописано је да се послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Према одредби члана 21ж став 2. Закона, послодавац из става 1. овог члана је послодавац, правно или физичко лице, који у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2022. године са квалификованим новозапосленим лицем закључи уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи и који је квалификовано новозапослено лице пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања.

Квалификованим новозапосленим лицем сматра се лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан стекло у периоду

од 1. јануара 2020. године до 30. априла 2020. године заснивањем радног односа код послодавца из става 1. овог члана или код другог послодавца (члан 21ж став 3. Закона).

Када физичко лице испуни Законом прописане услове да се сматра квалификованим новозапосленим лицем (а то је да од 1. јануара до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а радни однос са послодавцем заснује у периоду од 1. јануара до 30. априла 2020. године), током периода трајања олакшице (од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2020. године) има статус квалификованог новозапосленог лица независно од околности да је током тог периода долазило до промене послодаваца са којима је заснивао радни однос. Наиме, у случају да је квалификованом новозапосленим лицу у периоду трајања олакшице престао радни однос код једног послодавца и да је засновао радни однос код наредног послодавца, околност промене послодаваца није од значаја за његов статус квалификованог новозапосленог који (статус) је иницијално стекао заснивањем радног односа са послодавцем сагласно одредби става 3. члана 21ж Закона.

У случају када физичко лице испуни Законом прописане услове да се сматра квалификованим новозапосленим лицем, па током трајања олакшице раскине радни однос са послодавцем и након одређеног времена заснује радни однос са другим послодавцем, тај други послодавац (као и сваки наредни послодавац) може да оствари право на коришћење олакшице заснивањем радног односа са тим квалификованим новозапосленим лицем за периода трајања олакшице (од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2022. године) сагласно члану 21ж Закона.

Напомињемо да је истоврсна олакшица са становишта доприноса прописана одредбама члана 45ђ Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04,

61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19).

### **3. Предлог за увођење олакшица за привредна друштва која запошљавају возаче аутобуса**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 344-00-4/2020-04 од 07.02.2020. год.)

Поводом вашег предлог за увођење олакшица за привредна друштва која запошљавају возаче аутобуса, обавештавамо вас да ћемо предметни допис размотрити као иницијативу приликом наредних измена Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, ... 95/18 и 86/19) и Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04 ... 95/18 и 86/19).

Поред тога, указујемо да је наведеним законима уређено више олакшица по различитим основима, а које могу да користе послодавци под законом прописаним условима заснивањем радног односа са новозапосленим лицима. Између осталог, послодавац може да оствари право на олакшицу заснивањем радног односа са квалификованим новозапосленим лицем, на начин да има право на ослобођење (у одређеном проценту различитом за порез и за допринос, у распону од 100% до 60%) од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, закључно са зарадом исплаћеном до 31. децембра 2022. године. Такође, уређена је и олакшица у виду смањења (70%) основе пореза и доприноса за новонастањена лица која заснују радни однос са домаћим послодавцем, а за којим (лицима) постоји потреба на домаћем тржишту рада и која остварују зараду најмање у висини прописаној законом. Напомињемо да поред ових нових подстицаја, већ пар година постоје и олакшице за запошљавање нових лица које се остварују као право на повраћај дела плаћеног пореза и доприноса (у проценту од 65% до 75%) по основу зараде новозапосленог лица.

**4. Порески третман накнаде коју оствари физичко лице по основу продаје уметничких дела музеју**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-889/2019-04 од 05.02.2020. год.)

Према наводима из вашег дописа, Музеј као установа културе чији је оснивач Република Србија, у оквиру своје делатности врши откуп уметничких дела од физичких лица ради обogaћивања музејског фонда, који представља културну баштину Србије. Дела циљано купујете од оних власника дела која недостају збирци и која имају високу уметничку категорију. Истичете да Музеј врши откуп од физичких лица која су власници уметничких дела и да су та дела стекли углавном наслеђем. Напомињете да се власници не баве ни продајом нити било каквом трговином уметничким делима.

Према одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: Закон), порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети овим законом.

Према одредби члана 32. став 4. Закона обвезником пореза на приходе од самосталне делатности сматра се и свако друго физичко лице које обавља делатност независно од тога да ли је та делатност регистрована и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (предузетник друго лице).

Сагласно одредби члана 85. став 1. тачка 10) Закона, осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито приходи по основу продаје добара остварених обављањем привремених или повремених послова, ако нису опорезовани по другом основу у смислу овог закона.

Порез на друге приходе обрачунава се по стопи од 20%, која се примењује на основицу коју чини опорезиви приход као разлика између бруто прихода и нормираних трошкова у висини од 20% (члан 85. став 3. и члан 86. став 1. Закона).

Сагласно одредбама члана 99. став 1. тачка 9) и члана 101. Закона, када је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац, порез на остале приходе утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, тако што исплатилац за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход обрачунава, обуставља и уплаћује порез на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако Законом није друкчије прописано.

Имајући у виду наведено, приходи које физичко лице оствари по основу продаје, од случаја до случаја, појединих предмета своје имовине у оквиру управљања и располагања том имовином, не подлежу плаћању пореза на доходак грађана. Продаја „од случаја до случаја“ значи да физичко лице врши промет уз накнаду (продају) предмета сопствене имовине и да је промет спорадичног карактера (продаја *ad hoc*), с тим да је обвезник (физичко лице) дужан да исплатиоцу прихода поднесе одговарајућу веродостојну документацију, односно доказно средство да продаје поједине предмете сопствене имовине. У том смислу као доказно средство може се прихватити сваки веродостојан документ, односно доказно средство из којег неспорно произлази чињеница да се ради о предметима сопствене имовине (рачун, изјава о власништву, уговор, и сл.). С тим у вези и у предметном случају, када музеј врши откуп уметничких дела од власника тих дела која су стекли наслеђем од правног претходника, потребно је да буду обезбеђена одговарајућа доказна средства о власништву у смислу да уметничко дело представља део сопствене имовине лица које га продаје.

Међутим, у случају када се ради о приходима које од продаје предмета физичко лице не остварује „од случаја до случаја“ (продаја одређених предмета која с обзиром на природу, врсту

и количину тих предмета не може да се сматра располагањем појединим предметима личне имовине од случаја до случаја), већ се продајом бави у виду сталне активности (нпр. прибављање, односно сакупљање одређених ствари ради даљег прометовања), независно од тога да ли је регистрована код надлежног органа, тај приход је предмет опорезивања порезом на доходак грађана.

Указујемо да према начелу фактицитета, сагласно члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18 и 86/19), Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода које оствари физичко лице. Као чињенице које су од значаја за утврђивање пореске обавезе по основу наведених прихода, цени се, поред осталог, и околност учесталости откупа, количина и врста ствари, њихова вредност, постојање веродостојних докумената у смислу доказних средстава из којих неспорно произилази чињеница да се ради о предметима сопствене имовине, да ли је уложен рад у прикупљање предмета или су то ствари личне имовине, као и друге релевантне чињенице у сваком конкретном случају.

**5. Порески третман прихода који физичко лице оствари по правоснажном окончању ванпарничног поступка, при чему је предмет вансудског поравнања утврђење вредности акција акционарског друштва и висине накнаде штете**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-636/2019-04 од 03.02.2020. год.)*

Према наводима у Вашем захтеву и достављеном прилогу, физичко лице које је резидент Републике Србије (предлагач) водило

је пред Привредним судом ванпарнични поступак против правног лица – акционарског друштва (противник предлагача), ради утврђивања цене акција у принудном откупу акција тог друштва. Пре покретања и током трајања ванпарничног поступка предлагач је сносио трошкове на име накнада вештацима, проценитељима, судске таксе, адвокатске трошкове, трошкове путовања, трошкове овере документације, трошкове преводилаца, правне и финансијске анализе, трошкове ревизора и сл. будући да је поступак захтевао припрему стручне документације и трајао више година. Како даље наводите, описани ванпарнични поступак окончан је вансудским поравнањем закљученим пред јавним бележником, којим се предлагач обавезао да неопозиво и у целости повуче свој предлог и одрекне се захтева истакнутог у ванпарничном поступку, док се противник предлагача обавезао да по правоснажном окончању ванпарничног поступка, на име накнаде штете исплати предлагачу одређени новчани износ. Према достављеном прилогу предмет вансудског поравнања је утврђење вредности акција акционарског друштва и висине накнаде штете, а везано за ванпарнични поступак пред Привредним судом.

Сагласно одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: Закон), порез на доходак грађана плаћају физичка лица, на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети од опорезивања, односно који су ослобођени од плаћања пореза овим законом.

Према одредби члана 9. став 1. тачка 8) Закона не плаћа се порез на доходак грађана на примања остварена по основу накнада материјалне и нематеријалне штете, изузев накнаде за измаклу корист и накнаде зараде (плате), односно накнаде за изгубљену зараду (плату).

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона

представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

Одредбом члана 515. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др.закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91 /19, у даљем тексту: ЗПД) прописано је да на предлог акционара који има акције које представљају најмање 90% основног капитала друштва и који има најмање 90% гласова свих акционара који поседују обичне акције (откупилац) скупштина доноси одлуку о принудном откупу свих акција преосталих акционара друштва, без обзира на терете, забране располагања, ограничења и права трећих лица на тим акцијама, уз исплату цене која се одређује сходном применом одредаба овог закона о исплати несагласних акционара.

Према одредби члана 516. став 1. ЗПД друштво је дужно да у одлуци о принудном откупу утврди цену акција које су предмет откупа, у складу са чланом 475. овог закона.

Одредбом члана 521. став 1. ЗПД прописано је да сваки акционар друштва чије су акције предмет принудног откупа који сматра да цена коју је утврдило друштво у складу са чланом 516. овог закона није утврђена у складу са овим законом може у року од 30 дана од дана регистрације одлуке о принудном откупу тражити да надлежни суд у ванпарничном поступку утврди вредност тих акција у складу са овим законом.

Ако је вредност утврђена одлуком суда виша од цене коју је утврдило друштво, откупилац је у обавези да разлику са припадајућом законском затезном каматом обрачунатом од дана доношења одлуке о принудном откупу депонује на рачун из члана 516. став 6. овог закона у року од 30 дана од дана правноснажности одлуке суда, ради исплате разлике у цени свим акционарима чије су акције биле предмет принудног откупа (члан 521. став 2. ЗПД).

Ако откупилац пропусти да депонује разлику у складу са ставом 2. овог члана, друштво постаје неограничено солидарно одговорно за исплату те разлике (члан 521. став 3. ЗПД).



Одредбом члана 155. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – УС и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99 – др. пропис, 23/99 – исправка, 35/99 – др. пропис и 44/99 – др. пропис), прописано је да је штета умањење нечије имовине (обична штета) и спречавање њеног повећања (измакла корист), као и наношење другоме физичког или психичког бола или страха (нематеријална штета).

Сагласно наведеном, у случају када физичко лице оствари примање по основу накнаде материјалне штете која је проузрокована од стране другог лица чиме је спречено остварење добити која се објективно могла очекивати према редовном току ствари или према посебним околностима, а чије остварење је спречено штетниковом радњом, такво примање као накнада за измаклу корист опорезује се порезом на доходак грађана.

Уколико је штетниковом радњом физичком лицу проузрокована материјална штета чиме је умањена имовина тог физичког лица, примање по том основу као накнада стварне штете предмет је пореског изузимања сагласно члану 9. став 1. тачка 8) Закона. С тим у вези, уколико примање по својој суштини представља накнаду штете по основу трошкова у вези са ванпарничним поступком (нпр. трошкова за вештака/проценитеља, адвокатских трошкова, трошкова судских такси и др.) које је имало физичко лице као предлагач у том поступку, поводом кога је закључено вансудско поравнање пред јавним бележником, такво примање није предмет опорезивања порезом на доходак грађана.

Поред тога, уколико се део примања који физичко лице оствари односи на накнаду купопродајне цене акција, такав приход имао би порески третман сходно одредбама Закона којим се уређује порез на капитални добитак.

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

---

## РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

**1. Да ли су странке које подносе пријаве инспекцијским службама против других лица у обавези да плаћају републичку административну таксу по Тарифном броју 1. Одељка А Тарифе, имајући у виду дефиницију појмова представка и притужба?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00070/2020-04 од 11.02.2020. год.)*

Према одредбама члана 1а тач. 1) и 3) Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС“, бр. 43/03, 51/03 – исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 – др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13 – др.закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17, 3/18 – исправка, 50/18, 95/18, 38/19, 86/19 и 90/19 – исправка, у даљем тексту: Закон), „захтев“ јесте предлог, пријава, молба и други поднесак, укључујући и поднеске поднете на обрасцу, односно саопштење које се упућује органу, као и усмено обраћање органу којим се покреће поступак код органа. „Органи“ јесу институције, државни органи и организације, органи покрајинске аутономије и локалне самоуправе када врше поверене послове, као и предузећа, привредна друштва и друге организације којима је поверено вршење јавних овлашћења.

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

Према одредби члана 3. став 1. Закона, обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног,

односно другог поступка код органа, односно и лице у чију корист се издаје спис, односно врши радња код органа.

Такса се плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано (члан 11. став 1. Закона).

Одредбама члана 19. став 1. тач. 1) и 10) Закона прописано је да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за поднеске упућене органима за представке и притужбе.

С тим у вези, када се поднесе представка и притужба надлежном органу у вези са активностима из његове надлежности, републичка административна такса се не плаћа у складу са одредбама члана 19. став 1. тач. 1) и 10) Закона којима је прописано да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за поднеске упућене органима за представке и притужбе.

---

## ЦАРИНЕ

### **1. Царинска повластица из члана 246. тачка 4) Царинског закона**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-36/2020-08 од 04.02.2020. год.)

Чланом 259. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18 и 91/19 – др. закон) прописано је да се одредбе овог закона не примењују на плаћање увозних дажбина за робу која се увози, као и на спровођење царинског поступка ако је то друкчије уређено међународним уговором. Према томе, да би се остварила царинска повластица из члана 259. Царинског закона, потребно је да постоји међународни уговор, који садржи јасну одредбу о ослобођењу од плаћања увозних дажбина. Имајући у виду одредбе Споразума између Владе Републике Србије и Организације НАТО за подршку и набавку (NSPO) о сарадњи у области логистичке подршке („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/16), на који се странка позива у свом допису, изводи се закључак да ослобођење од плаћања царинских дажбина прописаних чл. 9. и 10. поменутог споразума могу уживати само NSPO (члан 9), односно особље NSPO (члан 10). Према томе, мишљења смо да Лабораторија за физичку хемију Института за нуклеарне науке „Винча“ не може уживати царинску повластицу прописану Споразумом између Владе Републике Србије и Организације НАТО за подршку и набавку (NSPO) о сарадњи у области логистичке подршке.

С друге стране, указујемо на члан 246. тачка 4) Царинског закона, којим је прописано да су ослобођени од плаћања увозних дажбина лица, осим физичких, која се баве научном, образовном, културном, спортском, рекреативном, хуманитарном, верском делатношћу, техничком културом, уметношћу, делатностима

заштите природе и културних добара и контролом квалитета животне средине – на робу која се не производи у Републици Србији, а служи непосредно за обављање тих делатности, осим алкохола и алкохолних пића, дуванских производа и путничких моторних возила. Детаљније разрађујући законску одредбу, у члану 17. Уредбе о царинским повластицама („Службени гласник РС“, бр. 38/19 и 86/19) прописано је да ради коришћења ове повластице, корисник повластице царинском органу подноси:

1) извод из регистра надлежног органа да се корисник повластице бави научном, образовном, културном, спортском, рекреативном, хуманитарном, верском делатношћу, техничком културом, уметношћу, делатностима заштите природе и културних добара и контролом квалитета животне средине;

2) потврду Привредне коморе Србије да се роба која се увози не производи у земљи;

3) изјаву корисника повластице да роба служи непосредно за обављање делатности.

Царински орган може да захтева од корисника повластице да приложи потврду или мишљење надлежног органа којим се потврђује да роба која се увози служи непосредно за обављање делатности корисника повластице.

Према томе, уколико су испуњени горе наведени услови из Царинског закона, сматрамо да Лабораторија за физичку хемију Института за нуклеарне науке „Винча“ може бити ослобођена од плаћања увозних дажбина у складу са Царинским законом.

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

**1. Порески третман прихода од камате који остварују нерезидентна правна лица – резиденти Републике Аустрије и Републике Хрватске у случају када је између резидентног правног лица, као зајмопримца и резидентних и нерезидентних правних лица – банака, као зајмодаваца, закључен уговор о дугорочном инвестиционом кредиту којим је, између осталог, уговорено да зајмопримац плаћања (главнице и камате) по основу предметног кредита врши искључиво једном од зајмодаваца – нерезидентној банци у својству агента која ће по том основу примљена средства преносити сваком зајмодавцу појединачно, у складу са његовим учешћем у укупно одобреном кредиту**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-437/2019-04 од 19.02.2020. год.)*

I Према члану 40. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу камата.

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидената, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је нерезидент стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког

опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

У складу са чланом 71. став 1. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. ст. 1, 2, 3. и 14. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен.

Сходно ставу 2. истог члана Закона, приход из става 1. овог члана је бруто приход који би нерезидентно правно лице, односно резидентни обвезник остварио односно наплатио да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

Како наводите у поднетом допису, између резидентног правног лица, као зајмопримца и резидентних и нерезидентних правних лица – банака, као зајмодаваца, закључен је уговор о дугорочном инвестиционом кредиту којим је, између осталог, уговорено да зајмопримац плаћања (главнице и камате) по основу предметног кредита врши искључиво једном од зајмодаваца – нерезидентној банци у својству агента која ће, по том основу примљена средства преносити сваком зајмодавцу појединачно, у складу са његовим учешћем у укупно одобреном кредиту.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да је, у конкретном случају, зајмопримац дужан да, као порески плаћац, приликом плаћања камате, како банци у својству агента, тако и по основу плаћања камата које ова банка (сходно закљученом уговору) исплаћује искључиво зајмодавцима – нерезидентним правним лицима, обрачуна, обустави и плати порез по одбитку, сагласно члану 71. став 1. Закона, а у вези са чланом 40. став 1. тачка 3) Закона.

II Између Републике Србије и Републике Аустрије закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 8/10, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2011. године.

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

Уговор, у члану 11. (Камата) ст. 1. и 2, прописује:

„(1) Камата која настаје у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији – ово зато, јер је исплатилац камате резидент Републике Србије), а исплаћује се резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Републике Аустрије) може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Аустрији – у свему, сходно одговарајућим пореским прописима Републике Аустрије).

(2) Камата се може опорезивати и у држави уговорници у којој настаје (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе (у конкретном случају, Републике Србије – сходно члану 40. став 1. тачка 3) Закона), али ако је стварни власник камате резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Аустрије) разрезан порез не може бити већи од 10 одсто бруто износа камате.“

III Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Хрватске закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину



(„Службени лист СРЈ – Међународни уговори“, бр. 6/04, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2005. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Хрватске.

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

Уговор, у члану 11. (Камата) ст. 1. и 2, прописује:

„1. Камата која настаје у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији – ово зато, јер је исплатилац камате резидент Републике Србије), а исплаћује се резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Републике Хрватске) може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Хрватској – у свему, сходно одговарајућим пореским прописима Републике Хрватске).

2. Камата се може опорезивати и у држави уговорници у којој настаје (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе – сходно члану 40. став 1. тачка 3) Закона) али ако је стварни власник камате резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Хрватске) разрезан порез не може бити већи од 10% бруто износа камате. Надлежни органи држава уговорница договарају се о начину примене овог ограничења.“

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати“ (из дела под I и II овог мишљења) треба тумачити на начин да држава уговорница (у конкретном случају, Република Србија) којој је, на основу одговарајућих одредаба Уговора, дато право опорезивања односног прихода (у конкретном случају, камате) то право и користи

али, под условом, да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез по одбитку на камату коју остварује нерезидентно правно лице од резидентног правног лица што је неспорно). Наведено, у свему, у складу са одредбама домаћег пореског законодавства Републике Србије.

\*\*\*

С обзиром на изнето, у конкретном случају који наводите у вашем допису, камата коју у Републици Србији оствари резидент Републике Аустрије и резидент Републике Хрватске се, сходно члану 11. (Камата) став (2) Уговора са Републиком Аустријом и члана 11. (Камата) став 2. Уговора са Републиком Хрватском, у Републици Србији опорезује стопом пореза по одбитку која износи 10 одсто (у Уговору са Републиком Хрватском, 10%) од бруто износа камате (наведено уз претходно испуњење услова предвиђених Законом и Уговором – презентовање валидне потврде о резидентности на прописаном обрасцу Републике Србије или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган Републике Аустрије или надлежни орган Републике Хрватске, као и доказа о стварном власништву прихода – камате).

Напомињемо да се наведена стопа пореза по одбитку од 10 одсто (у Уговору са Републиком Хрватском, 10%) примењује и у случају када се (како наводите) камата, формално, исплаћује банкарској групи „А“ која, у својству агента, камату дистрибуира зајмодавцима – свакој нерезидентној банци понаособ (банци „Б“ и банци „В“) које су, свака у односу на своје учешће у укупно одобреном кредиту, стварни власници камате, односно да напред наведену потврду о резидентности, првенствено, треба тражити од банке „Б“ и банке „В“, али и од банке агента, односно банкарске групе „А“ – за део камате који она (поред тога што је агент) остварује

као зајмодавац (у односу на своје учешће у укупно одобреном кредиту).

Уколико наведено чињенично стање није онако како смо га ми разумели, као и ако нису испуњени услови из Закона и Уговора, примениће се одредба члана 40. став 1. тачка 3) Закона, према којој се предметна камата, у Републици Србији, опорезује порезом по одбитку по стопи од 20% (а не решење из Уговора).

Подразумева се да се порез по одбитку не обрачунава на делове камате који се (у својству агента) исплаћује банкарској групи „А“, а чији стварни власници су две резидентне банке (свака у односу на своје учешће у укупно одобреном кредиту).

## **2. Порески третман прихода нерезидентног правног лица – резидента Словеније оствареног по основу пружања услуга пословног саветовања**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-838/2019-04 од 19.02.2020. год.)*

И У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Према одредби члана 4. став 1. Правилника о врстама услуга по основу којих нерезидентно правно лице остварује приход који се

опорезује порезом по одбитку („Службени гласник РС“, бр. 18/18), услугама из области правног и пословног саветовања сматрају се услуге које се односе на сваки облик правног и пословног саветовања, а нарочито услуге пореског саветовања, адвокатске услуге, услуге управљања резидентним правним лицем, као и свака врста давања савета и консултација у вези са пословањем резидентног правног лица.

Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Службени гласник РС“, бр. 97/15 ... 20/18, у даљем тексту: Правилник) ближе је уређен садржај пореске пријаве за обрачун пореза на добит који се плаћа по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица у складу са чланом 40. ст. 1, 2, 3, 12. и 14. Закона.

У смислу члана 2. став 8. Правилника, пријаву за обрачун пореза на добит који се плаћа по одбитку, исплатилац не подноси у случају када се применом одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања порез плаћа у другој држави, под условом да у моменту настанка опорезивог догађаја исплатилац поседује доказе да је нерезидентно правно лице резидент државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је стварни власник прихода, у складу са Законом.

Сагласно наведеном, приход који нерезидентно правно лице (резидент Словеније) оствари по основу пружања услуга пословног саветовања резидентном правном лицу, опорезив је порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује

одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и да докаже да је нерезидент стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

II Између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Словеније закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Службени лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 7/03, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2004. године. Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Словеније.

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 да се непосредно примењују.

Члан 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора прописује:

„1. Добит предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Словеније) опорезује се само у тој држави (у конкретном случају, Републици Словенији) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) преко сталне јединице која се у њој (у конкретном случају, Републици Србији) налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) преко сталне јединице, добит предузећа

може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, Републици Србији) али само до износа који се приписује тој сталној јединици.“

С обзиром на изнето, наведене накнаде од услуга пословног саветовања које нерезидентно правно лице из Републике Словеније оствари од резидентног правног лица, сходно решењу из члана 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора, за примаоца накнада, имају карактер „Добити од пословања“ које се, сходно члану 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора, опорезују само у држави резидентности стварног власника накнада од услуга (у конкретном случају, само у Републици Словенији).

Ово из разлога јер предметне накнаде од услуга (према нашем разумевању навода из вашег напред наведеног дописа) нису остварене преко сталне јединице коју нерезидентни прималац и стварни власник накнада од услуга има или нема у Републици Србији.

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, указујемо да је пре примене напред наведеног решења (опорезивања накнада од услуга само у Републици Словенији) неопходно да нерезидентно правно лице из Републике Словеније (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи валидну потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Републике Словеније).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Републике Словеније), сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 86/19), нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је

резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Републике Словеније – сходно члану 3. (Опште дефиниције) став 1. тачка 10) Уговора, то је Министарство финансија Републике Словеније, односно његов овлашћени представник).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова овог мишљења (који се односе на примену решења из Уговора) примениће се одредба члана 40. став 1. тачка 5) Закона (а не решење из Уговора).

---

## Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

### РАЧУНОВОДСТВО

**1. Примена новог Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19) у смислу да ли чланице Међународне федерације рачуновођа (*International Federation of Accountants – IFAC*) са територије Босне и Херцеговине и Црне Горе могу да, сагласно члану 18. Закона, организују наставу, испите, издају решења за испите и врше континуирану едукацију за послове пружалаца рачуноводствених услуга у Републици Србији**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-83/2020-16 од 18.02.2020. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19, у даљем тексту: Закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.



Одредбама члана 18. став 1. Закона прописано је да у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга може бити уписано правно лице, односно предузетник које има дозволу за пружање рачуноводствених услуга издату у складу са овим законом. Дозволу из става 1. овог члана решењем издаје Комора овлашћених ревизора правном лицу под условом да:

1) има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга;

2) оснивач, односно стварни власник, као и члан органа управљања правног лица које има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга, није осуђен правноснажном пресудом за кривично дело у смислу закона којим се уређује одговорност правних лица за кривична дела, односно уколико је оснивач, односно власник, као и члан органа управљања правног лица физичко лице да није правноснажно осуђено за кривична дела из става 6. тачка 2) овог члана;

3) има у радном односу са пуним радним временом најмање једног запосленог са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа.

Одредбама члана 18. став 5. Закона прописано је и да у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга може бити уписан предузетник који има дозволу за пружање рачуноводствених услуга издату у складу са овим законом. Дозволу из става 5. овог члана решењем издаје Комора овлашћених ревизора предузетнику под условом да:

1) има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга;

2) није правноснажно осуђиван у смислу члана 16. став 5. овог закона;

3) има у радном односу са пуним радним временом најмање једног запосленог са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа или сам предузетник испуњава овај критеријум.

Прелазним и завршним одредбама Закона (члан 61) прописано је да су правна лица, односно предузетници који имају регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга дужни да ускладе своје пословање са одредбама овог закона најкасније у року од три године од дана ступања на снагу овог закона.

Чланом 63. Закона (прелазне и завршне одредбе) утврђено је да лица из члана 18. став 2. тачка 3) и став 6. тачка 3) овог закона која су стекла професионална звања у складу са Законом о рачуноводству („Службени лист СРЈ“, бр. 46/96, 74/99, 22/01 и 71/01) и Законом о рачуноводству и ревизији („Службени лист СРЈ“, бр. 71/02 и „Службени гласник РС“, бр. 55/04), могу та звања сходно користити за испуњавање захтева из члана 18. став 2. тачка 3) и став 6. тачка 3).

Имајући у виду наведено, поново указујемо да је Законом (члан 18. став 2. тачка 3) и члан 18. став 6. тачка 3)) прописана обавеза да правно лице, односно предузетник који жели да се професионално бави пружањем рачуноводствених услуга, има у радном односу са пуним радним временом најмање једног запосленог са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа (IFAC), или сам предузетник мора испуњавати овај критеријум.

Дакле, Законом нису прописани услови за стицање професионалних звања за физичка лица, већ су ти услови прописани интерним актима и процедурама професионалних организација које су чланице IFAC-а и код којих се могу стећи професионална звања

у области рачуноводства или ревизије. Самим тим, питања која се односе на полагање испита, програм за полагање истих, обавезно чланство у професионалној организацији која је чланица IFAC-а, похађање континуиране професионалне едукације и сл. нису уређена Законом већ је о истима неопходно да се заинтересована лица информишу директно код неке од професионалних организација чланица IFAC-а. Овом приликом додатно указујемо да, поред чланица IFAC-а у Републици Србији (Комора овлашћених ревизора и Савез рачуновођа и ревизора Србије), на свету постоји преко 170 чланица Међународне федерације рачуновођа, из преко 110 различитих земаља.

Самим тим, у конкретном случају, мишљења смо да уколико физичко лице има стечено професионално звање у области рачуноводства или ревизије код неке од професионалних организација са територије Босне и Херцеговине и/или Црне Горе, а под условом да је професионална организација из наведених земаља истовремено чланица IFAC-а, то лице (нпр. предузетник) испуњава један од услова за добијање дозволе за пружање рачуноводствених услуга, у смислу члана 18. став 6. тачка 3) Закона.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

**2. Начин евидентирања станова и гаражних места који су намењени продаји и који су у пословним књигама**

**привредног друштва евидентирани на рачунима групе 14 –  
Стална средства намењена продаји**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1123/2019-16 од 04.02.2020. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19, у даљем тексту: Закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У предметном захтеву подносиоца који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- на рачунима групе 14 – *Стална средства намењена продаји*, књижили смо стална средства намењена продаји (9 станова са различитом структуром и величином и 15 гаражних места);
- у претходне две године извршена је продаја неколико станова са ове групе рачуна путем нон-стоп оглашавања продаје;
- у поступку ревизије од ревизорске куће „KLS Revizija“ доо дошло је до условљене промене, у смислу да је предметно привредно друштво добило налог да се ова стална средства намењена продаји прекњиже на групу рачуна 02 – *Некрећнине, постојења и опрема*, и да уколико ово друштво то не учини неће добити позитиван ревизорски извештај;

- од свих наведених средстава (станови и гаражна места) само су два стана издата у закуп физичким лицима са ограниченом клаузулом: стан се издаје са временским ограничењем док се не појави купац за исти;

- став предметног привредног друштва је да у конкретном случају наведена средства треба да остану евидентирана на групи рачуна 14 – *Спална средства намењена продаји*, јер се иста не користе за обављање пословне или непословне делатности и редовно се оглашавају за продају.

У складу са чланом 14. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 95/14, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се на рачунима групе 14 – *Спална средства намењена продаји*, исказују нематеријална имовина, земљишта, грађевински објекти и друге некретнине и постројења, опрема и биолошка средства намењена продаји, односно која су пренета са рачуна коришћених средстава на основу одлуке о продаји, као и средства пословања које ће бити обустављено, а средства отуђена, у складу са МСФИ 5: *Спална имовина која се држи за продају и пресланак пословања*. Правна лица која примењују МСФИ за МСП, као и микро правна лица и предузетници који за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима примењују Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС“, бр. 118/13 и 95/14) евидентирање на рачунима Контног оквира врше у складу са овим правилником. На рачунима групе 14 ова правна лица исказују само средства купљена ради продаје.

На рачунима групе 02 – *Некрећнине, постројења и опрема*, исказују се земљишта, грађевински објекти, инвестиционе

некретнине, постројења и опрема у власништву правног лица и предузетника, постројења и опрема узети у финансијски лизинг, алат и инвентар са калкулативним отписом и остале некретнине, постројења и опрема, укључујући станове, стамбене зграде и одмаралишта који испуњавају услов за признавање по МРС, као и улагања за прибављање некретнина, постројења и опреме. Некретнине, постројења и опрема признају се и вреднују у складу са МРС 16: *Некрећнине, постројења и опрема*, МРС 17: *Лизинг*, МРС 36: *Обезвређење средстава*, МРС 40: *Инвестиционе некрећнине* и другим релевантним МРС. Правна лица која примењују МСФИ за МСП некретнине, постројења и опрему признају и вреднују у складу са Одељком 16, Одељком 17, Одељком 20, Одељком 27 и другим релевантним одредбама МСФИ за МСП.

Имајући у виду горе наведено, уколико је предметно привредно друштво користило наведене станове и гаражна места као основно средство за обављање делатности (што није случај према нашем разумевању предметног захтева), а након тога решило да исте прода, поставља се питање коју регулативу (МСФИ, МСФИ за МСП или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима микро и других правних лица) привредно друштво примењује приликом састављања финансијских извештаја. Уколико ово привредно друштво примењује МСФИ за МСП или Правилник за микро и друга правна лица, онда у том случају наведена средства нису требала да буду исказана на групи 14 – *Спална средства намењена продаји*, осим ако су наведени станови и гаражна места купљена ради продаје или су исти грађени у циљу продаје.

Додатно указујемо да у предметном захтеву није наведено како је предметно привредно друштво стекло поменуте станове и гаражна места, односно да ли је ово друштво иста градило у циљу

продаје, или куповало ради продаје. У оба случаја, сматрамо да не постоји разлог за преношење (прекњижавање) наведених средстава на групу рачуна 02 – *Некрећнине, њосћројења и ојрема*, односно да наведена средства треба да остану евидентирана на рачунима групе 14 – *Сћална средсћва намењена ѡродаји*.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

---

## РЕВИЗИЈА

### **1. Тумачење Закона о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 73/19) у вези са обавезом друштава за ревизију која обављају ревизију друштава од јавног интереса да предају додатни извештај Комисији за ревизију субјекта ревизије**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-51/2020-16 од 14.02.2020. год.)*

Законом о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 73/19, у даљем тексту: Закон) уређују се услови и начин обављања ревизије финансијских извештаја, обавезност ревизије, стручна оспособљеност лица и лиценце за обављање ревизије, контрола квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора, давање и одузимање дозволе за рад друштвима за ревизију и самосталним ревизорима, надзор над обављањем ревизије, Комора овлашћених ревизора и надзор над њеним радом, међународна сарадња са надлежним телима у области надзора, као и друга питања у вези са ревизијом.

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- члан 40. Закона прописује обавезу друштава за ревизију која обављају ревизију друштава од јавног интереса да предају додатни извештај Комисији за ревизију субјекта ревизије, у року за достављање ревизорског извештаја у смислу закона којим се уређује рачуноводство;

- израда овог извештаја подразумева активности друштва за ревизију у фази која претходи закључењу уговора о ревизији, што је у складу са Међународним стандардом ревизије (МСР



210) „Договарање услова ревизорског ангажовања“, наведено подразумева сагласност приступа одређеним информацијама које треба да обезбеди руководство клијента ревизије (МСР 210 параграф 6). Уколико се руководство не сагласи или одбије да пружи захтеване информације, ревизор ће сходно МСР 210 параграф 8. „Ограничења делокруга рада пре прихватања услова ревизорског ангажовања“ одбити да закључи уговор о обављању ревизије;

- имајући у виду чињеницу да су уговори о обављању ревизије закључивани од априла до 30. септембра 2019. године за ревизију финансијских извештаја за 2019. годину, што је у неким случајевима и шест месеци пре усвајања Закона, друштва за ревизију и њихови клијенти нису могли имати у виду одредбу члана 40. Закона. Такође, потребно је имати у виду и одредбу члана 120. Закона која друштвима за ревизију даје рок од годину дана да ускладе своје пословање са одредбама Закона.

Питање: Да ли се одредбе члана 40. Закона примењују на ревизије финансијских извештаја за 2019. годину или на ревизију финансијских извештаја за 2020. годину?

У вези са наведеним, указујемо следеће:

Одредбама члана 40. Закона (ступио на снагу 1. јануара 2020. године) уведена је нова обавеза друштвима за ревизију која обављају ревизију друштва од јавног интереса да предају додатни извештај Комисији за ревизију субјекта ревизије, у року за достављање ревизорског извештаја у смислу закона којим се уређује рачуноводство, а прописана је и минимална садржина овог извештаја.

Одредбом члана 27. Закона, прописано је да се законска ревизија обавља у складу са овим законом, другим законима који

уређују обавезну ревизију финансијских извештаја код појединих правних лица, МСР и Кодексом професионалне етике ревизора.

Одредбама МСР 210 – „Договарање услова ревизорског ангажовања“ уређују се услови у погледу прихватања конкретне ревизорског ангажмана, где се, између осталог, предвиђа и постојање сагласности приступа одређеним информацијама које треба да обезбеди руководство клијента ревизије (параграф 6). Уколико се руководство не сагласи или одбије да пружи захтеване информације, друштво за ревизију ће сходно параграфу 8. овог стандарда („Ограничења делокруга рада пре прихватања услова ревизијског ангажовања“) одбити да закључи уговор о обављању ревизије.

С обзиром да је одредбом члана 24. став 1. Закона о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 62/13 и 30/18) који је био у примени до ступања на снагу Закона (до 1. јануара 2020. године) прописано да скупштина, односно орган утврђен општим актом правног лица код којег се врши ревизија, бира друштво за ревизију најкасније до 30. септембра пословне године на коју се ревизија односи, уговори о обављању ревизије финансијских извештаја за 2019. годину су морали да буду закључени најкасније до 30. септембра 2019. године.

Имајући у виду наведено, у конкретном случају мишљења смо да су сагласно Закону и МСР, друштва за ревизију која обављају ревизију друштава од јавног интереса у обавези да предају додатни извештај Комисији за ревизију субјекта ревизије, почевши од ревизије финансијских извештаја за 2020. годину. С тим у вези, указујемо да су уговори о обављању ревизије финансијских извештаја за 2019. годину закључени у току 2019. године када је био у примени Закон о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 62/13 и 30/18), као и да су друштва за ревизију пре ступања на снагу Закона започела активности у вези са ревизијом тих извештаја код субјеката ревизије (у току 2019. године).

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима које сте изнели у захтеву.

Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

**2. Да ли је друштво за осигурање обавезно да има Комисију за ревизију или је дозвољено да сходно одредби члана 53. став 8. Закона констатује да има посебно тело (Надзорни одбор) са надлежностима Комисије и да нема обавезу да образује Комисију за ревизију?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-7/2020-16 од 29.01.2020. год.)

Законом о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 73/19, у даљем тексту: Закон) уређују се услови и начин обављања ревизије финансијских извештаја, обавезност ревизије, стручна оспособљеност лица и лиценце за обављање ревизије, контрола квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора, давање и одузимање дозволе за рад друштвима за ревизију и самосталним ревизорима, надзор над обављањем ревизије, Комора овлашћених ревизора и надзор над њеним радом, међународна сарадња са надлежним телима у области надзора, као и друга питања у вези са ревизијом.

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

▪ Закон прописује, између осталог, да су друштва од јавног интереса велика правна лица у смислу Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19), а чланом 6. Закона о рачуноводству је прописано да се друштва за осигурање сматрају великим правним лицима, док је чланом 53. став 1. прописано да су друштва од јавног интереса дужна да имају Комисију за ревизију (одбор за праћење пословања).

▪ Одредбама Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11 и 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19) Комисија за ревизију обавља следеће послове:

1) припрема, предлаже и проверава спровођење рачуноводствених политика и политика управљања ризицима;

2) даје предлог одбору директора за именовање и разрешење лица надлежних за обављање функције унутрашњег надзора у друштву;

3) врши надзор над радом унутрашњег надзора у друштву;

4) испитује примену рачуноводствених стандарда у припреми финансијских извештаја и оцењује садржину финансијских извештаја;

5) испитује испуњеност услова за израду консолидованих финансијских извештаја друштва;

6) спроводи поступак избора ревизора друштва и предлаже кандидата за ревизора друштва, са мишљењем о његовој стручности и независности у односу на друштво;

7) даје мишљење о предлогу уговора са ревизором друштва и у случају потребе даје образложени предлог за отказ уговора са ревизором друштва;

8) врши надзор над поступком ревизије, укључујући и одређивање кључних питања која треба да буду предмет ревизије и проверу независности и објективности ревизора;

9) обавља и друге послове из домена ревизије које јој повери одбор директора.

Одредбе члана 55. Закона о осигурању („Службени гласник РС“, бр. 139/14) посебно дефинишу надлежности надзорног одбора, а неке од надлежности које делују повезано са надлежностима Комисије за ревизију су да:

- установљава рачуноводствене политике друштва и изјашњава се о актима пословне политике друштва;
- разматра и даје мишљење са образложењем на финансијске извештаје, годишњи извештај о пословању и извештај о спровођењу политике саосигурања и реосигурања са мишљењем овлашћеног актуара и подноси их скупштини на усвајање;
- успоставља систем интерних контрола и утврђује стратегије за управљање ризицима;
- доноси правилник о раду интерне ревизије;
- усваја план рада интерне ревизије;
- предлаже скупштини друштво за ревизију и разматра извештаје ревизора о обављеној ревизији финансијских извештаја, као и извештаје интерног ревизора;
- обавља друге послове у складу са законом, статутом и одлукама скупштине.
- Надзорни одбор је одговоран за успостављање система управљања ризицима у акционарском друштву за осигурање и за надзор над тим системом, а дужан је и да обезбеди да извршни одбор овог друштва идентификује ризике којима је то друштво изложено, као и да контролу тих ризика врши у складу са одобреним стратегијама и процедурама;

▪ Питања:

- Да ли је друштво за осигурање обавезно да има Комисију за ревизију или је дозвољено да сходно одредби члана 53. став 8.

Закона констатујемо да имамо посебно тело (Надзорни одбор) са надлежностима Комисије и да немамо обавезу да образујемо Комисију за ревизију? Уколико су друштва за осигурање обавезна да имају Комисију за ревизију, да ли чланови Комисије за ревизију могу да буду чланови Надзорног одбора друштва?

– С обзиром да су сходно члану 120. Закона друштва за ревизију дужна да ускладе своје пословање са одредбама Закона најкасније у року од годину дана од дана ступања на снагу овог закона (ступио на снагу 1. јануара 2020. године), да ли и друштва од јавног интереса имају право да ускладе своје пословање у овом року или су била дужна да се ускладе до јануара 2020. године?

Одредбама члана 53. Закона прописано је да су друштва од јавног интереса дужна да имају Комисију за ревизију (одбор за праћење пословања).

Комисија за ревизију обавља послове у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

Комисију за ревизију чине најмање три члана који се именују у складу са законом из става 2. овог члана.

Комисија за ревизију је или засебна комисија или комисија управног, односно надзорног органа субјекта ревизије, а чине је неизвршни чланови управног органа и/или чланови надзорног органа субјекта ревизије и/или чланови које поставља скупштина акционара субјекта ревизије или, за субјекте без акционара, поставља је еквивалентан орган.

Најмање један члан Комисије за ревизију мора бити компетентан за област рачуноводства и/или ревизије.

Чланови комисије, као целина, морају бити компетентни за делатност у којој послује субјекат ревизије.

Већина чланова Комисије за ревизију мора бити независна од субјекта ревизије. Председавајућег Комисије за ревизију постављају

чланови или надзорни орган субјекта ревизије и независан је од субјекта ревизије. Председавајућег Комисије за ревизију може да бира скупштина акционара субјекта ревизије на годишњем нивоу.

Изузетно од става 1. овог члана, друштва од јавног интереса која у складу са посебним прописима имају тела са надлежностима Комисије за ревизију из става 2. овог члана, нису дужна да је образују у складу са овим законом.

Изузетно од става 1. овог члана, друштва од јавног интереса која су зависна друштва, тј. чланови групе друштва која на нивоу групе имају Комисију за ревизију и која надлежности из става 2. овог члана обављају на нивоу групе, нису дужна да је образују у складу са овим законом, осим ако посебним законом није друкчије уређено.

Одредбама члана 411. Закона о привредним друштвима дефинисани су послови које обавља Комисија за ревизију (детално наведено у опису захтева).

У погледу услова за избор чланова Комисије за ревизију, напомињемо да се одредбама члана 410. Закона о привредним друштвима уређује састав комисија одбора директора, а с тим у вези и Комисије за ревизију. Сагласно овом члану, комисије одбора директора имају најмање три члана, а у случају јавног акционарског друштва један од тих чланова увек мора бити независни директор.

У одлучивању о образовању комисија из члана 409. овог закона не учествују извршни директори, који не могу ни предложити чланове тих комисија.

Изузетно од члана 408. став 2. овог закона, у јавном акционарском друштву у комисији за ревизију, комисији за именовања и комисији за накнаде већину чланова морају чинити неизвршни директори.

У јавном акционарском друштву председник комисије за ревизију мора бити независни директор.

Најмање један члан комисије за ревизију мора бити лице које је овлашћени ревизор у складу са законом којим се уређује рачуноводство и ревизија или које има одговарајућа знања и радно искуство у области финансија и рачуноводства, а које је независно од друштва у смислу члана овог закона.

Лице које је запослено или на други начин ангажовано у правном лицу које врши ревизију финансијских извештаја друштва не може бити члан комисије за ревизију.

У случају јавног акционарског друштва, ако ниједан од неизвршних директора друштва не испуњава услове из става 5. овог члана, члана комисије за ревизију који испуњава услове из тог става бира скупштина.

Имајући у виду наведено, у конкретном случају мишљења смо да предметно друштво за осигурање, сагласно одредби члана 53. став 8. Закона, није дужно да формира посебну Комисију за ревизију, под условом да је сагласно одредбама посебног прописа формирало тело које обавља надлежности Комисије за ревизију из става 2. овог члана (послови дефинисани одредбом члана 411. Закона о привредним друштвима).

У вези са роком за усклађивање друштава од јавног интереса у погледу образовања и надлежности Комисије за ревизију у смислу Закона, указујемо да у том смислу Закон не прописује посебан рок за усклађивање и да се Закон у том делу примењује почев од ступања на снагу истог (1. јануар 2020. године). Напомињемо да се одредбе Закона у делу којим се уређују надлежности Комисије за ревизију, као и у погледу изузетака код образовања исте, не разликују од одредаба Закона о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 62/13 и 30/18) који је био у примени до ступања на снагу Закона.



Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима које сте изнели у захтеву.

Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

---

## ПОДСЕТНИК

### ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ФЕБРУАРУ 2020. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о изменама и допунама Закона о тржишту капитала	<i>Сл. гласник РС, бр. 9 од 04. фебруара 2020. год.</i>
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Пројекат акцелерације иновација и подстицања раста предузетништва у Републици Србији) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни ујовори, бр. 3 од 26. фебруара 2020. год.</i>
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Зајам за уговарање страног пројекта о изградњи) за Пројекат изградње топловода Обреновац – Нови Београд, између кинеске Export-Import банке, као зајмодавца и Републике Србије, коју заступа Влада Републике Србије поступајући преко Министарства финансија, као зајмопримца	<i>Сл. гласник РС – Међународни ујовори, бр. 3 од 26. фебруара 2020. год.</i>

УРЕДБЕ	
Уредба о изменама и допунама Уредбе о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2020. годину	Сл. гласник РС, бр. 13 од 14. фебруара 2020. год.
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „КРОВ 2020”	Сл. гласник РС, бр. 14 од 21. фебруара 2020. год.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 11 од 07. фебруара 2020. год.
Правилник о начину и садржају извештавања о извршеним расходима за плате код директних и индиректних корисника буџета Републике Србије у 2020. години	Сл. гласник РС, бр. 13 од 14. фебруара 2020. год.
Правилник о начину и садржају извештавања о планираним и извршеним расходима за плате у буџетима локалне власти у 2020. години	Сл. гласник РС, бр. 13 од 14. фебруара 2020. год.
ОДЛУКЕ	
Одлука о емисији амортизационих обвезница ради измирења обавеза по основу девизне штедње грађана	Сл. гласник РС, бр. 14 од 21. фебруара 2020. год.

ОСТАЈО	
Пословни план за унапређење организације и рада царинске службе Министарства финансија за период 2020–2024. године	Сл. <i>гласник РС</i> , бр. 11 од 07. фебруара 2020. год.
План рада за развој и коришћење електронских система царинске службе Министарства финансија за период 2020–2024. године	Сл. <i>гласник РС</i> , бр. 11 од 07. фебруара 2020. год.
Стратегија за борбу против прања новца и финансирања тероризма за период 2020–2024. године, са Акционим планом	Сл. <i>гласник РС</i> , бр. 14 од 21. фебруара 2020. год.
ПРОПИСИ СВЕТСКЕ ЦАРИНСКЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ	
The classification decisions taken by the WCO Harmonized System Committee (63rd Session - March 2019) on specific products Одлуке о сврставању робе које је донео Комитет за Хармонизовани систем СЦО (63. заседање – март 2019. године) за одређене производе	Сл. <i>гласник РС</i> , бр. 14 од 21. фебруара 2020. год.

CIP – Каталогизација у публикацији  
Народна библиотека Србије, Београд

336

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

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