



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 4
април 2021.
година LXI
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 4
април 2021.
година LXI
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, министар финансија

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

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

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

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

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

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета добара и услуга који се врши у циљу реализације инфраструктурних пројеката изградње аутопутева у складу са Законом о путевима 11
2. Порески третман промета добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ..... 12

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли је обвезник који је у пореском периоду имао трансакције са братом оснивача (који обавља делатност као предузетник) дужан да уз порески биланс поднесе извештај о трансферним ценама? 17
 2. Признавање трошкова транспорта робе у пореском билансу 18
 3. Право на пренос губитака у статусној промени у случају куповине стечајног дужника као правног лица када се обвезнику (као матичном правном лицу) припаја његово зависно правно лице (некадашњи стечајни дужник) 19
-

-
4. Право на пореско консолидовање уколико у току трајања периода пореског консолидовања члан групе којој је одобрено пореско консолидовање изврши промену правне форме.....23
5. Порески третман разлике, позитивне или негативне, коју друштво стицалац евидентира у својим пословним књигама по основу преноса имовине у случају статусне промене припајања.....25
6. Рачуноводствени и порески третман извршене статусне промене припајања.....34
7. Порески третман отписа потраживања по основу рефундације накнада зарада за време привремене спречености за рад преко 30 дана и породилског боловања42
8. Примена одредаба члана 25а ст. 5. и 6. Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник у 2019. години променио намену коришћења једног објекта, тако да се објекат који је коришћен као основно средство за обављање делатности, а који се признавао у складу са МРС 16, почев од 1. јуна 2019. године користи као инвестициона некретнина која се признаје у складу са МРС 4047
9. Примена одредаба члана 25а ст. 5. и 6. Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник отпочео са применом МСФИ 16 (*Лизинг*) од 1. јануара 2019. године и, у складу са прелазном одредбом МСФИ 16 Ц8 (ц), применио МРС 36 (*Умањење вредности имовине*) тако што је извршио процену вредности појединих средстава с правом коришћења и по том основу признао губитак као корекцију почетног стања губитака ранијих година.....48
-

-
10. Опорезивање порезом по одбитку прихода које, по основу преноса добити, нерезидентно правно лице оствари од (свог) огранка који обавља делатност на територији Републике 52
 11. Примена члана 40. Закона о порезу на добит правних лица 53
 12. Да ли обвезник остварује право на пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је набављено основно средство првобитно користио по основу уговора о закупу? 55
 13. Примена одредбе члана 22г Закона о порезу на добит правних лица 56
 14. Признавање права на порески кредит по члану 53а Закона о порезу на добит правних лица 59

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се на пренос удела у друштву са ограниченом одговорношћу плаћа порез на пренос апсолутних права у смислу чл. 23. Закона о порезима на имовину ако се имовина тог привредног друштва састоји само од непокретности, а на неким од тих непокретности постоји хипотека по основу раније створених обавеза? 61
 2. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права на пренос права својине на моторном возилу који врши физичко лице – предузетник који није обвезник ПДВ-а? 63
 3. Ко је обвезник пореза на имовину на пословним објектима на којима право својине има физичко лице, које по основу закупа користи привредно друштво у коме је одговорно лице – физичко
-

лице које је ималац права својине на конкретном пословном објекту?.....65

4. Да ли привредно друштво које је корисник јавних средстава има право на ослобођење од пореза на имовину?.....68

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Исказивање података у потврди о плаћеним порезима и доприносима по одбитку за квалификовано новозапослено лице.....71

2. Исказивање података у потврди о плаћеним порезима и доприносима по одбитку за квалификовано новозапослено лице.....74

3. Коришћење олакшице у виду смањења основице пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде новонастањеног обвезника77

4. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу преноса удела које има у привредном друштву.....84

5. Примена члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01 ... и 86/19) и члана 45ђ Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04 ... и 86/19).....86

6. Право на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде за новозапослено лице90

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли Пореска управа при утврђивању пореске основице капиталног добитка има обавезу да разматра процену састављену и издату од стране овлашћеног независног проценитеља? 93
2. Средства обезбеђења наплате у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза 95

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Могућност ослобођења од плаћања накнаде за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом ЈП „Путеви Београд“ као управљача јавног пута приликом вршења послова на редовном (текућем) одржавању јавних путева 97

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Примена и тумачење уговора о избегавању двоструког опорезивања са Уједињеним Арапским Емиратима – резидентност физичког лица..... 99
 2. Порески третман прихода који остварује физичко лице резидент Републике Србије (а држављанин Краљевине Белгије) по основу пензије као врсте права из обавезног пензијског и инвалидског осигурања по основу рада код приватног послодавца у Краљевини Белгији и Републици Италији..... 103
-

**ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА
ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ**

1. Изузимање од урачунавања у смањење броја запослених у смислу члана 12. став 1. Уредбе 107
 2. Коришћење директних давања из буџета привредним субјектима у приватном сектору у складу са Уредбом..... 110
 3. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе..... 112
 4. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе..... 114
 5. Остваривање права на коришћење фискалних погодности и директних давања везано за датум оснивања и регистравања код надлежног органа или организације 116
 6. Да ли привредни субјект који образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године није поднео до краја месеца априла 2020. године има право на коришћење фискалних погодности и директних давања? 118
 7. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе..... 120
 8. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе..... 122
-

9. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе.....	123
10. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе	125
11. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе	127
12. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Закључком Владе.....	129
13. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе	130
14. Губљење права на коришћење фискалних погодности и директних давања због смањења броја запослених за више од 10%.....	132
15. Да ли је предузетник који је истовремено имао статус запосленог код послодавца имао право на директна давања?	133

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли се по основу стеченог професионалног звања у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне
-

организације чланице Међународне федерације рачуновођа, односно звања стеченог у складу са законима наведеним у члану 63. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19) једног физичког лица, уз претпоставку да су испуњени остали услови прописани чланом 18. Закона о рачуноводству, може издати дозвола за пружање рачуноводствених услуга и правном лицу и предузетнику?..... 135

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у априлу 2021. године 139

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета добара и услуга који се врши у циљу реализације инфраструктурних пројеката изградње аутопутева у складу са Законом о путевима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00359/2021-04 од 12.4.2021. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16г) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације инфраструктурних пројеката изградње аутопутева за које је посебним законом утврђен јавни интерес. Процедура за остваривање пореског ослобођења прописана је 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, 80/19 и 159/20).

Међутим, на промет добара и услуга који се врши у циљу реализације инфраструктурних пројеката изградње аутопутева у складу са Законом о путевима („Службени гласник РС“, бр. 4/18 и 95/18 – др. закон), ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом

о порезу на додату вредност, имајући у виду да се у конкретном случају не ради о посебном закону којим је утврђен јавни интерес за реализацију одређеног инфраструктурног пројекта.

2. Порески третман промета добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1100/2021-04 од 01.4.2021. год.)

I

Према Закону о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), порески обвезник је свако лице – правно лице, предузетник и друго лице, које обавља делатност као трајну активност у циљу остваривања прихода. Лица из члана 9. став 1. Закона – Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (у даљем тексту: Република, органи и правна лица), нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе, уз напомену да су и ова лица обвезници за тај промет ако би изузимање од обавезе евидентирања у систем ПДВ могло да доведе до нарушавања конкуренције у смислу Закона, као и за промет добара и услуга изван делокруга

органа односно ван обављања послова државне управе или локалне самоуправе, а који су опорезиви у складу са Законом.

II

Порески дужник, у смислу овог закона, је, између осталих, обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице. За промет добара и услуга из области грађевинарства, који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ или лицу из члана 9. став 1. Закона, порески дужник (лице које треба да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом) је прималац добара и услуга – обвезник ПДВ или лице из члана 9. став 1. Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без 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 и 159/20) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. С тим у вези, у случају када обвезник ПДВ врши промет добара или услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона наручиоцу – Министарству државне управе и локалне самоуправе (лице из члана 9. став 1. Закона), Министарство државне управе и локалне самоуправе је порески дужник за наведени промет, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ.

Напомињемо, критеријум од 500.000 динара, без ПДВ, не примењује се на промете који се врше од 1.01.2021. године, ако је за те промете наплаћен, односно плаћен аванс закључно са 31.12.2020. године. На предметне промете примењују се правила прописана 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).

III

На промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројеката у складу са уговором о кредиту, односно зајму из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, ПДВ се не обрачунава и не плаћа у делу који се финансира средствима кредита, односно зајма. Међутим, на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације тих пројеката, а који се финансира средствима буџета Републике Србије или средствима буџета јединице локалне самоуправе, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

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 одредбим члана 8. став 1. Закона порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту:

страно лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности.

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

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

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

Одредбом члана 10. став 1. тачка 1) Закона прописано је да је порески дужник, у смислу овог закона, обвезник који врши

опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

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

Према одредби члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, ПДВ се 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.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли је обвезник који је у пореском периоду имао трансакције са братом оснивача (који обавља делатност као предузетник) дужан да уз порески биланс поднесе извештај о трансферним ценама?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-201/2021-04 од 16.4.2021. год.)

У складу са чланом 59. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

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

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

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

Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или

капиталу, на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана (члан 59. став 5. Закона).

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

Како произилази из садржине поднетог захтева, оснивач обвезника (д.о.о.) је физичко лице које се, под условима прописаним чланом 59. став 3. Закона, сматра повезаним са обвезником. Поред тога, а у складу са ставом 6. истог члана Закона, обвезник се сматра повезаним и са братом (свог) оснивача, али не и са (братовљевом) супругом. С тим у вези, обвезник који је у пореском периоду имао трансакције са братом оснивача (који у конкретном случају обавља делатност као предузетник), дужан је да уз порески биланс поднесе извештај о трансферним ценама, у складу са Законом.

2. Признавање трошкова транспорта робе у пореском билансу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-60/2020-04 од 13.4.2021. год.)

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем

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

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

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник се бави продајом робе у транзиту, при чему је трошак превоза робе (који пада на његов терет) исказао у својим пословним књигама, на одговарајућем рачуну групе 53 (Трошкови производних услуга), на којем се исказују трошкови транспортних услуга. С тим у вези, поставило се питање да ли се предметни трошак признаје у пореском билансу обвезника.

Имајући у виду наведене законске одредбе, уколико је трошак транспорта у пословним књигама обвезника исказан искључиво на начин и у складу са прописима којима се уређује рачуноводство, исти се признаје као расход у пореском билансу обвезника.

3. Право на пренос губитака у статусној промени у случају куповине стечајног дужника као правног лица када се

обвезнику (као матичном правном лицу) припаја његово зависно правно лице (некадашњи стечајни дужник)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-124/2021-04 од 12.4.2021. год.)

Како произилази из садржине поднетог захтева, у току 2018. године обвезник је, сагласно закону који уређује стечај, извршио куповину стечајног дужника као правног лица чиме је стечајни поступак (који је отворен 2017. године), у односу на стечајног дужника, исте године обустављен. На основу спроведене статусне промене, обвезнику (као матичном правном лицу) припаја се његово зависно правно лице (некадашњи стечајни дужник) које на дан 30. јун 2019. године престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације. С тим у вези, поставља се питање да ли обвезник (друштво стицалац у спроведеној статусној промени) има право да добит у пореском билансу умањи за (пореске) губитке друштва преносиоца.

Сагласно члану 32. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 153/20, у даљем тексту: Закон), губици утврђени у пореском билансу, изузев капиталних добитака и губитака који су утврђени у складу са овим законом, могу се пренети на рачун добити утврђене у пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година.

Одредбом члана 33. став 1. Закона прописано је да коришћење пореске погодности

у складу са чланом 32. овог закона не престаје у случају статусних промена или промена правне форме привредних друштава.

Сагласно члану 34. став 1. Закона, добит обвезника у поступку ликвидације, у поступку стечаја од дана доношења решења о отварању стечајног поступка до дана почетка примене

плана реорганизације или правоснажног решења о настављању стечајног поступка банкротством, као и у поступку реорганизације, опорезује се у складу са овим законом.

Добит обвезника у периоду од правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством до правоснажности решења о закључењу стечајног поступка односно до правоснажности решења о обустави стечајног поступка услед продаје стечајног дужника као правног лица (у даљем тексту: период стечаја) утврђује се као позитивна разлика вредности имовине обвезника са краја и са почетка периода стечаја после намирења поверилаца (члан 34. став 4. Закона).

Према одредбама члана 38. ст. 1. и 2. Закона, порески период за који се обрачунава порез на добит је пословна година, при чему је пословна година календарска година, осим у случају престанка или отпочињања обављања делатности у току године, укључујући, између осталог, и статусне промене.

Сходно члану 38. став 7. Закона, изузетно од става 2. овог члана, за обвезника из члана 34. став 4. овог закона, порески период је период стечаја.

У смислу члана 64. ст. 3. и 4. Закона, обвезник – стечајни дужник над којим је у току године обустављен стечајни поступак услед продаје стечајног дужника као правног лица, дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 15 дана од правоснажности решења о обустави стечајног поступка, с тим што у пореској пријави обвезник даје процену прихода, расхода и добити за порески период који започиње наредним даном у односу на дан правоснажности решења о обустави стечајног поступка

Према томе, у случају продаје стечајног дужника као правног лица стечајни дужник (над којим је обустављен стечајни поступак) је дужан да за период стечаја, који траје од правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством до дана правоснажности решења о обустави стечајног поступка, поднесе

пореску пријаву и порески биланс у којем добит (пореску основицу) утврђује као разлику имовине са краја и са почетка периода стечаја, у складу са чланом 34. став 4. Закона.

Приликом подношења пореске пријаве и пореског биланса за порески период који започиње наредним даном у односу на дан обуставе стечајног поступка и траје до краја пореског периода (у конкретном случају до краја 2018. године), обвезник нема право на пренос губитака остварених у пореском периоду који претходи периоду стечаја, у складу са одредбом члана 32. Закона.

Сходно Закону о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11 ... и 91/19), статусном променом припајања друштво преносилац се реорганизује тако што на друго друштво (друштво стицалац) преноси целокупну имовину и обавезе, чиме друштво које се припаја (друштво преносилац) престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације.

У смислу члана 505. Закона о привредним друштвима, правне последице статусне промене настају даном регистрације статусне промене у складу са законом о регистрацији при чему, ако се статусном променом друштво преносилац гаси, дозволе, концесије, друге повластице и ослобођења дата или призната друштву преносиоцу прелазе на друштво стицаоца.

Сходно члану 63. став 6. Закона, у случају статусне промене која има за последицу престанак друштва, пореска пријава, подноси се у року од 60 дана од дана статусне промене.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када друштво преносилац (које престаје да постоји услед статусне промене) у пореском билансу сачињеном за период 1. јануар – 30. јун 2019. године утврди губитак, право на коришћење пореске погодности (из члана 32. Закона) прелази на друштво стицаоца. С тим у вези, уколико обвезник (као друштво стицалац) утврди добит у пореском билансу који се подноси за период 1. јануар – 31. децембар

2019. године, тако утврђена добит може се умањити за износ губитка (из пореског биланса друштва преносиоца), у складу са чл. 32. и 33. Закона, при чему се, у конкретном случају, (искључиво) ради о губитку (друштва преносиоца) из пореског периода (односно пореских периода) након обуставе стечајног поступка.

4. Право на пореско консолидовање уколико у току трајања периода пореског консолидовања члан групе којој је одобрено пореско консолидовање изврши промену правне форме

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-337/2021-04 од 12.4.2021. год.)

Према одредби члана 55. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 153/20, у даљем тексту: Закон), матично правно лице и зависна правна лица, у смислу овог закона, чине групу повезаних правних лица ако међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела.

Повезана правна лица имају право да траже пореско консолидовање под условом да су сва повезана правна лица резиденти Републике (члан 55. став 2. Закона).

Сагласно члану 55. став 3. Закона, захтев за пореским консолидовањем матично правно лице подноси надлежном пореском органу најраније истеком пореског периода у коме су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана, од почетка до краја тог пореског периода.

Уколико су испуњени услови из ст. 1. до 3. овог члана, надлежни порески орган у року од 30 дана од дана подношења захтева доноси решење којим се одобрава пореско консолидовање,

почев од пореског периода у коме су испуњени услови из ст. 1–3. овог члана (члан 55. став 4. Закона).

Чланом 57. став 1. Закона прописано је да се једном одобрено пореско консолидовање примењује најмање пет година, односно пореских периода.

Према ставу 2. истог члана Закона, ако се пре истека рока из става 1. овог члана измене услови из члана 55. ст. 1. и 2. овог закона, или се једно правно лице, више повезаних правних лица, или сва повезана правна лица у групи накнадно одреде за појединачно опорезивање пре истека рока из става 1. овог члана, сва повезана правна лица су дужна да пореској пријави која се подноси за порески период у коме су престали услови за пореско консолидовање утврде и сразмерно плате разлику на име пореске привилегије коју су искористили.

У смислу закона којим се уређују привредна друштва, променом правне форме друштво прелази из једне правне форме у другу правну форму у складу са тим законом, при чему промена правне форме не утиче на правни субјективитет тог друштва. Променом правне форме, између осталог, удели чланова у друштву претварају се у акције или обратно, односно удели једне правне форме друштва се претварају у уделе друге правне форме друштва, у зависности од конкретне правне форме.

У конкретном случају, матично правно лице, које има непосредну контролу над 100% удела зависног правног лица, и то зависно правно лице чине групу повезаних правних лица којој је одобрено пореско консолидовање, при чему зависно правно лице намерава да, у току трајања периода пореског консолидовања, изврши промену правне форме из друштва са ограниченом одговорношћу (доо) у акционарско друштво (ад) које неће бити јавно друштво у смислу закона којим је уређено тржиште капитала. Имајући у виду да ће и после извршене измене правне форме матично правно лице задржати непосредну контролу над 100%

акција (уместо удела) зависног правног лица, као и да ће оба правна лица остати резиденти Републике, поставило се питање да ли група повезаних правних лица, у конкретном случају, има право на наставак започетог пореског консолидовања.

Сагласно наведеним законским одредбама, уколико у току трајања периода пореског консолидовања члан групе којој је одобрено пореско консолидовање изврши промену правне форме (у складу са законом којим се уређују привредна друштва), при чему матично правно лице и даље задржава непосредну или посредну контролу над најмање 75% акција зависног правног лица, сматрамо да није дошло до измене услова из члана 55. ст. 1. и 2. Закона, па, с тим у вези, група којој је одобрено пореско консолидовање, као у конкретном случају, не губи право на наставак истог (пореског консолидовања).

5. Порески третман разлике, позитивне или негативне, коју друштво стицалац евидентира у својим пословним књигама по основу преноса имовине у случају статусне промене припајања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-151/2021-04 од 08.4.2021. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

У смислу одредаба члана 7. став 1. и члана 23. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи и приходи у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и прописима којима

се уређује рачуноводство, осим расхода и прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

У конкретном случају, а на основу донете одлуке спроведена је статусна промена припајање којом се, сходно закону којим се уређују привредна друштва, зависно друштво (друштво преносилац) припојило свом матичном друштву и пренело на матично друштво (друштво стицалац) целокупну имовину и обавезе, чиме је друштво преносилац престало да постоји без поступка ликвидације. С тим у вези, поставило се: питање да ли се износи нераспоређене добити и ревалоризационих резерви, евидентирани у билансу стања друштва преносиоца, преузимају и исказују на истим тим позицијама биланса стања друштва стицаоца; питање начина евидентирања позитивне или негативне разлике (настале у конкретном случају) у пословним књигама друштва стицаоца, као и питање пореског третмана предметне разлике.

По питању начина евидентирања пренесене нераспоређене добити и ревалоризационих резерви, као и начина евидентирања настале разлике (позитивне или негативне) у пословним књигама друштва стицаоца (у даљем тексту: обвезник), обратили смо се Сектору за финансијски систем у чијој је надлежности, између осталог, тумачење прописа из области рачуноводства и, по предметном питању, добили следећи одговор:

„ ... 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, између осталог, наведено је следеће:

- привредно друштво А (матично друштво) је 100% власник привредног друштва Б (зависно друштво). Матично друштво спада у групу великих правних лица, док зависно припада категорији средњих правних лица и оба правна лица примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ);

- у складу са одредбама Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19), донета је одлука о статусној промени припајања зависног друштва свом матичном друштву. Ова статусна промена регистрована је у Регистру привредних субјеката који се води код Агенције за привредне регистре;

- сагласно Закону о привредним друштвима, на матично друштво пренета је целокупна имовина и обавезе зависног друштва, док основни капитал матичног друштва, као друштва стикаоца, није повећан;

- зависно друштво – преносилац, на дан припајања има евидентиране одређене износе на позицијама активе Биланса стања: стална имовина, залихе, потраживања и готовина, као и на позицијама пасиве: капитал (основни капитал), нераспоређена добит текуће и ранијих година и ревалоризационе резерве по основу процене, као и обавезе (краткорочне и дугорочне).

У вези са наведеним постављено је следеће питање:

Да ли се на исте позиције у оквиру капитала у Билансу стања друштва стикаоца преносе нераспоређена добит и ревалоризационе резерве друштва преносиоца?

Сагласно одредбама Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19), прописано је да је припајање статусна промена

која подразумева да једно или више друштава може да се припоји другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације.

Пре свега, желимо да укажемо да матично правно лице као стицалац у статусној промени припајања треба да размотри да ли припојено зависно правно лице на дан статусне промене испуњава дефиницију пословања дату у Прилогу А МСФИ 3 – *Пословне комбинације*, за шта се користе упутства за примену из Прилога Б дата у параграфима Б7 – Б12 МСФИ 3.

Уколико зависно правно лице стечено у статусној промени припајања не испуњава дефиницију пословања из МСФИ 3, матично правно лице као стицалац примењује одредбе из параграфа 2(б) МСФИ 3 да стицалац идентификује и признаје појединачно стечено препознатљиво средство (укључујући и средства која задовољавају дефиницију и критеријуме за признавање нематеријалне имовине из МРС 38 – *Нематеријална имовина*) и преузете обавезе. Набавна вредност групе (средстава), односно књиговодствена вредност учешћа у капиталу, у конкретном случају, се алоцира на појединачно препознатљива средства и обавезе на основу њихових фер вредности на датум куповине, односно датум статусне промене у конкретном случају. Таква трансакција или догађај не доводе до настанка гудвила, као ни прихода у Билансу успеха, односно књиговодствена вредност учешћа у капиталу која се искњижава услед статусне промене се замењује са ставкама имовине и обавеза припојеног зависног правног лица и по том основу не настаје ни добитак ни губитак.

Међутим, уколико зависно правно лице стечено у статусној промени припајања испуњава дефиницију пословања из МСФИ 3, закључујемо да питање рачуноводственог третмана овакве статусне промене није уређено у оквиру актуелних МСФИ. Наиме, у складу са параграфом Б1 МСФИ 3 – *Пословне комбинације*, овакве статусне промене припајања су један од облика тзв. пословних комбинација

ентитета под заједничком контролом за које је у параграфу 2(ц) МСФИ 3 експлицитно наведено да се МСФИ 3 не примењује на њих.

Имајући у виду да ниједан други део МСФИ не прописује рачуноводствени третман пословних комбинација ентитета под заједничком контролом, па самим тим ни описане статусне промене припајања, потребно је применити захтеве из МРС 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* који у параграфу 10. прописује:

У недостатку конкретног МСФИ који се примењује на одређену трансакцију, други догађај или околност, руководство користи сопствену процену (просуђивање) за утврђивање и примену рачуноводствене политике која ће за резултат имати информације које су:

- (а) релевантне за потребе доношења економских одлука од стране корисника финансијских извештаја; и
- (б) поуздане, у смислу да финансијски извештаји:
 - (i) верно представљају финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине ентитета;
 - (ii) одражавају економску суштину трансакција, других догађаја и околности, а не само њихов правни облик;
 - (iii) су неутрални, тј. лишени субјективности;
 - (iv) су опрезни; и
 - (v) су потпуни у свим материјално значајним погледима.“

У параграфу 11. МРС 8 прописано је да „при просуђивању које је поменуто у параграфу 10, руководство разматра применљивост следећих извора, према опадајућем редоследу важности:

- (а) захтеве из МСФИ који се баве сличним и сродним питањима; и
- (б) дефиниција, критеријума за признавање и концепата одмеравања средстава, обавеза, прихода и расхода из Оквира.“

У параграфу 12. МРС 8 прописано је да „при вршењу просуђивања поменутог у параграфу 10, руководство може такође да разматра најновија саопштења других тела која се баве доношењем стандарда, а која користе сличан концептуални оквир за развијање рачуноводствених стандарда, другу рачуноводствену литературу и прихваћене праксе у делатностима, под условом да нису противречни изворима из параграфа 11.“

Имајући у виду наведено, према нашем мишљењу, са аспекта Закона и актуелних МСФИ, прихватљиви су следећи методи рачуноводственог евидентирања у пословним књигама, односно редовним финансијским извештајима стицаоца у статусној промени у којој се зависно правно лице припаја свом матичном правном лицу:

1. сходна примена метода стицања прописана у МСФИ 3 – што подразумева евидентирање свих препознатљивих ставки имовине и обавеза по процењеној фер вредности на дан статусне промене, укључујући и претходно непризнатих ставки у пословним књигама преносиоца, као и признавање гудвила или добитка од повољне куповине у Билансу успеха стицаоца за период у коме је реализована статусна промена;

2. преузимање свих ставки имовине и обавеза по књиговодственој вредности коју би те ставке имале у консолидованим финансијским извештајима матичног правног лица на дан статусне промене, укључујући и гудвил и остале ставке које су признате у евентуалној пословној комбинацији којом је зависно правно лице стечено у ранијем периоду (а које нису признате у пословним књигама зависног правног лица као преносиоца у статусној промени) – у ком случају позитивна или негативна разлика између

књиговодствене вредности учешћа у капиталу које се искњижава и нето имовине утврђене на претходно описани начин (преузимањем вредности из консолидованих финансијских извештаја) може да се евидентира: у оквиру Биланса успеха периода у коме је реализована статусна промена или директно у капиталу као једна ставка (на пример, директно у нераспоређеној добити ранијих година) или преузимањем појединачних ставки капитала зависног правног лица попут ревалоризационих резерви и осталих акумулираних ставки осталог резултата и других резерви (уколико је свака конкретна ставка у складу са рачуноводственим политикама које примењује стицалац), осим основног капитала зависног правног лица који нестaje у конкретној статусној промени, уз евидентирање преостале позитивне или негативне разлике директно у нераспоређеној добити ранијих година;

3. преузимање свих ставки имовине и обавеза по књиговодственој вредности у пословним књигама зависног правног лица иа дан статусне промене, али уз сва потребна усклађења услед примене рачуноводствених политика матичног правног лица (уколико су различите од рачуноводствених политика које је примењивало зависно правно лице у својим пословним књигама, односно редовним финансијским извештајима), али без признавања гудвила и осталих ефеката услед евентуалне раније примене методе стицања у складу са МСФИ 3 у консолидованим финансијским извештајима матичног правног лица – у ком случају позитивна или негативна разлика између књиговодствене вредности учешћа у капиталу које се искњижава и нето имовине утврђене на претходно описани начин (преузимањем из пословних књига, односно редовних финансијских извештаја зависног правног лица уз сва потребна усклађења по основу различитих рачуноводствених политика) може да се евидентира: у оквиру Биланса успеха

периода у коме је реализована статусна промена или директно у капиталу као једна ставка (на пример директно у нераспоређеној добити ранијих година) или преузимањем појединачних ставки капитала зависног правног лица попут ревалоризационих резерви и осталих акумулираних ставки осталог резултата и других резерви (уколико је свака конкретна ставка у складу са рачуноводственим политикама које примењује стицалац), осим основног капитала зависног правног лица који нестаје у конкретној статусној промени, уз евидентирање преостале позитивне или негативне разлике директно у нераспоређеној добити ранијих година.

Без обзира која од наведених метода се примени, према нашем мишљењу, матично правно лице не врши измену упоредних података у својим редовним финансијским извештајима, односно имовину, обавезе и капитал, резултат пословања у Билансу успеха и Извештају о осталом резултату, као и токове готовине припојеног зависног правног лица укључује у своје редовне финансијске извештаје од дана статусне промене.

У складу са свим претходно наведеним, мишљења смо да је потребно да обвезник – матично правно лице стицалац у статусној промени којом је припојено зависно правно лице – анализира да ли је зависно правно лице на дан статусне промене припајања испуњавало дефиницију пословања из МСФИ 3, па уколико није – примењени поступак није у складу са МСФИ, већ је потребно да се изврши корекција и статусна промена евидентира у складу са параграфом 2(б) МСФИ 3.

У супротном, уколико је зависно правно лице на дан припајања испуњавало дефиницију пословања из МСФИ 3, мишљења смо да описани поступак који је стицалац применио за евидентирање статусне промене није у супротности са МСФИ и другим рачуноводственим прописима примењивим у Р. Србији.

Стицалац је свакако дужан да све стечене ставке имовине, обавеза и капитала евидентира у складу са Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник), који је у примени почев од финансијских извештаја који се састављају за 2021. годину, или Правилником („Службени гласник РС“, бр. 95/14) који је био у примени закључно са финансијским извештајима за 2020. годину.

У том смислу, неспорно је да се у конкретном случају – имајући у виду претходно објашњење о примењивости конкретне метода евидентирања статусне промене припајања – нераспоређена добит преносиоца евидентира у оквиру нераспоређене добити стицаоца.

С друге стране, ревалоризационе резерве се задржавају на истој позицији код стицаоца само уколико су настале по основу рачуноводствене политике преносиоца коју примењује и стицалац и уколико је тако дефинисано у рачуноводственим политикама стицаоца у вези са статусном променом припајања зависних правних лица, а у супротном се укидају у корист нераспоређене добити.

Напомињемо на крају да је стицалац дужан да у Напоменама уз финансијске извештаје за годину у којој је реализована статусна промена обелодани примењене рачуноводствене политике и квантитативне ефекте статусне промене у мери у којој је то материјално значајно за кориснике финансијских извештаја стицаоца у складу са захтевима МРС 1 – *Презентација финансијских извештаја у вези са материјалном значајношћу*.

Имајући у виду цитиране одредбе Закона, као и наведено мишљење Сектора за финансијски систем, уколико обвезник разлику насталу у оквиру спровођења статусне промене (припајање) у својим пословним књигама, а сагласно прописима којима се уређује

рачуноводство и МРС, односно МСФИ, исказе у оквиру биланса успеха, на одговарајућем рачуну прихода, односно расхода, исти (приходи и расходи) се признају у пореском билансу обвезника у складу са чл. 7. и 23. Закона.

6. Рачуноводствени и порески третман извршене статусне промене припајања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-193/2021-04 од 23.3.2021. год.)

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

У смислу одредби чл. 7. и 23. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи и приходи у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

У конкретном случају, како наводите у поднетом захтеву, спроведеном статусном променом припајања обвезнику (као матичном друштву) припојено је његово зависно друштво, при чему

је разлику између (елиминисане) вредности учешћа у капиталу и вредности преузетих позиција Биланса стања друштва преносиоца, обвезник евидентирао као нераспоређену добит ранијих година, без утицаја на Биланс успеха и, с тим у вези, на порески биланс.

По питању да ли је обвезник правилно поступио у наведеној ситуацији у складу са прописима о рачуноводству, Сектор за финансијски систем, као надлежан, одговорио је на следећи начин:

„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, између осталог, наведено је следеће:

- привредно друштво „А“ (матично друштво) је 100% власник привредног друштва „Б“ (зависно друштво). Матично друштво спада у групу великих правних лица, док зависно припада категорији средњих правних лица и оба правна лица примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ);

- у складу са одредбама Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19) донета је одлука о статусној промени припајања зависног друштва свом матичном друштву. Ова статусна промена

регистрована је у Регистру привредних субјеката који се води код Агенције за привредне регистре;

- зависно друштво – преносилац, на дан припајања има евидентиране одређене износе на позицијама активе Биланса стања: стална имовина, залихе, потраживања и готовина, као и на позицијама пасиве: капитал (основни капитал), нераспоређена добит текуће и ранијих година и ревалоризационе резерве по основу процене, као и обавезе (краткорочне и дугорочне);

- позиције дугорочни финансијски пласман од стране матичног друштва ка предметном зависном друштву и основни капитал зависног друштва су елиминисане, док су остале позиције Биланса стања зависног друштва (стална имовина, залихе, потраживања, обавезе, ревалоризационе резерве и нераспоређена добит) у целини пренете на исте позиције Биланса стања матичног друштва.

У вези са наведеним постављено је следеће питање:

Наведени поступак припајања је довео до тога да је матично друштво остварило разлику која је настала елиминацијом удела са основним капиталом и преносом свих наведених позиција зависног друштва. Наведену разлику матично друштво је исказало на позицији нераспоређене добити ранијих година, без утицаја на Биланс успеха. Да ли је матично друштво правилно поступило када је разлику која је настала по основу извршене статусне промене евидентирало као нераспоређену добит ранијих година (без утицаја на Биланс успеха)?

Сагласно одредбама Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19), прописано је да је припајање статусна промена која подразумева да једно или више друштава може да се припоји другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине

и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације.

Пре свега, желимо да укажемо да матично правно лице као стичалац у статусној промени припајања треба да размотри да ли припојено зависно правно лице на дан статусне промене испуњава дефиницију пословања дату у Прилогу А МСФИ 3 – *Пословне комбинације*, за шта се користе упутства за примену из Прилога Б дата у параграфима Б7–Б12 МСФИ 3.

Уколико зависно правно лице стечено у статусној промени припајања не испуњава дефиницију пословања из МСФИ 3, матично правно лице као стичалац примењује одредбе из параграфа 2(б) МСФИ 3 да стичалац идентификује и признаје појединачно стечено препознатљиво средство (укључујући и средства која задовољавају дефиницију, и критеријуме за признавање нематеријалне имовине из МРС 38 – *Нематеријална имовина*) и преузете обавезе. Набавна вредност групе (средстава), односно књиговодствена вредност учешћа у капиталу у конкретном случају, се алоцира на појединачно препознатљива средства и обавезе на основу њихових фер вредности на датум куповине, односно датум статусне промене у конкретном случају. Таква трансакција или догађај не доводе до настанка гудвила, као ни прихода у Билансу успеха, односно књиговодствена вредност учешћа у капиталу која се искњижава услед статусне промене се замењује са ставкама имовине и обавеза припојеног зависног правног лица и по том основу не настаје ни добитак ни губитак.

Међутим, уколико зависно правно лице стечено у статусној промени припајања испуњава дефиницију пословања из МСФИ 3, закључујемо да питање рачуноводственог третмана овакве статусне промене није уређено у оквиру актуелних МСФИ. Наиме, у складу са параграфом Б1 МСФИ 3 – *Пословне комбинације*, овакве статусне промене припајања су један од облика тзв. пословних комбинација ентитета под заједничком контролом за које је у параграфу 2(ц)

МСФИ 3 експлицитно наведено да се МСФИ 3 не примењује на њих.

Имајући у виду да ниједан други део МСФИ не прописује рачуноводствени третман пословних комбинација ентитета под заједничком контролом, па самим тим ни описане статусне промене припајања, потребно је применити захтеве из МРС 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* који у параграфу 10. прописује:

У недостатку конкретног МСФИ који се примењује на одређену трансакцију, други догађај или околност, руководство користи сопствену процену (просуђивање) за утврђивање и примену рачуноводствене политике која ће за резултат имати информације које су:

(а) релевантне за потребе доношења економских одлука од стране корисника финансијских извештаја; и

(б) поуздане, у смислу да финансијски извештаји:

(i) верно представљају финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине ентитета;

(ii) одражавају економску суштину трансакција, других догађаја и околности, а не само њихов правни облик;

(iii) су неутрални, тј. лишени субјективности;

(iv) су опрезни; и

(v) су потпуни у свим материјално значајним погледима.“

У параграфу 11. МРС 8 прописано је да „при просуђивању које је поменуто у параграфу 10, руководство разматра применљивост следећих извора, према опадајућем редоследу важности:

(а) захтеве из МСФИ који се баве сличним и сродним питањима; и

(б) дефиниција, критеријума за признавање и концепата одмеравања средстава, обавеза, прихода и расхода из Оквира.“

У параграфу 12. МРС 8 прописано је да „при вршењу просуђивања поменутог у параграфу 10, руководство може такође да разматра најновија саопштења других тела која се баве

доношењем стандарда, а која користе сличан концептуални оквир за развијање рачуноводствених стандарда, другу рачуноводствену литературу и прихваћене праксе у делатностима, под условом да нису противречни изворима из параграфа 11.“

Имајући у виду наведено, према нашем мишљењу, са аспекта Закона и актуелних МСФИ прихватљиви су следећи методи рачуноводственог евидентирања у пословним књигама, односно редовним финансијским извештајима стицаоца у статусној промени у којој се зависно правно лице припаја свом матичном правном лицу:

1. сходна примена метода стицања прописана у МСФИ 3 – што подразумева евидентирање свих препознатљивих ставки имовине и обавеза по процењеној фер вредности на дан статусне промене, укључујући и претходно непризнатих ставки у пословним књигама преносиоца, као и признавање гудвила или добитка од повољне куповине у Билансу успеха стицаоца за период у коме је реализована статусна промена;

2. преузимање свих ставки имовине и обавеза по књиговодственој вредности коју би те ставке имале у консолидованим финансијским извештајима матичног правног лица на дан статусне промене, укључујући и гудвил и остале ставке које су признате у евентуалној пословној комбинацији којом је зависно правно лице стечено у ранијем периоду (а које нису признате у пословним књигама зависног правног лица као преносиоца у статусној промени) – у ком случају позитивна или негативна разлика између књиговодствене вредности учешћа у капиталу које се искњижава и нето имовине утврђене на претходно описани начин (преузимањем вредности из консолидованих финансијских извештаја) може да се евидентира: у оквиру Биланса успеха периода у коме је реализована статусна промена или директно у капиталу као једна ставка (на

пример директно у нераспоређеној добити ранијих година) или преузимањем појединачних ставки капитала зависног правног лица попут ревалоризационих резерви и осталих акумулираних ставки осталог резултата и других резерви (уколико је свака конкретна ставка у складу са рачуноводственим политикама које примењује стицалац), осим основног капитала зависног правног лица који нестаје у конкретној статусној промени, уз евидентирање преостале позитивне или негативне разлике директно у нераспоређеној добити ранијих година;

3. преузимање свих ставки имовине и обавеза по књиговодственој вредности у пословним књигама зависног правног лица на дан статусне промене, али уз сва потребна усклађења услед примене рачуноводствених политика матичног правног лица (уколико су различите од рачуноводствених политика које је примењивало зависно правно лице у својим пословним књигама, односно редовним финансијским извештајима), али без признавања гудвила и осталих ефеката услед евентуалне раније примене методе стицања у складу са МСФИ 3 у консолидованим финансијским извештајима матичног правног лица – у ком случају позитивна или негативна разлика између књиговодствене вредности учешћа у капиталу које се искњижава и нето имовине утврђене на претходно описани начин (преузимањем из пословних књига, односно редовних финансијских извештаја зависног правног лица уз сва потребна усклађења по основу различитих рачуноводствених политика) може да се евидентира: у оквиру Биланса успеха периода у коме је реализована статусна промена или директно у капиталу као једна ставка (на пример директно у нераспоређеној добити ранијих година) или преузимањем појединачних ставки капитала зависног правног лица попут ревалоризационих резерви и осталих акумулираних ставки осталог резултата и других резерви (уколико је свака конкретна ставка у складу са рачуноводственим политикама које примењује стицалац), осим основног капитала

зависног правног лица који нестаје у конкретној статусној промени, уз евидентирање преостале позитивне или негативне разлике директно у нераспоређеној добити ранијих година.

Без обзира која од наведених метода се примени, према нашем мишљењу, матично правно лице не врши измену упоредних података у својим редовним финансијским извештајима, односно имовину, обавезе и капитал, резултат пословања у Билансу успеха и Извештају о осталом резултату, као и токове готовине припојеног зависног правног лица укључује у своје редовне финансијске извештаје од дана статусне промене.

У складу са свим претходно наведеним, мишљења смо да је потребно да обвезник – матично правно лице стицалац у статусној промени којом је припојено зависно правно лице – анализира да ли је зависно правно лице на дан статусне промене припајања испуњавало дефиницију пословања из МСФИ 3, па уколико није – примењени поступак није у складу са МСФИ, већ је потребно да се изврши корекција и статусна промена евидентира у складу са параграфом 2(б) МСФИ 3.

У супротном, уколико је зависно правно лице на дан припајања испуњавало дефиницију пословања из МСФИ 3, мишљења смо да описани поступак који је стицалац применио за евидентирање статусне промене није у супротности са МСФИ и другим рачуноводственим прописима примењивим у Р. Србији.

У том смислу, уз претходно описани предуслов испуњавања дефиниције пословања, мишљења смо да је стицалац (матично друштво) разлику између учешћа у капиталу у пословним књигама матичног правног лица и нето капитала зависног правног лица – утврђеног као разлика између укупне имовине и укупних обавеза евидентираних у пословним књигама зависног правног лица на дан статусне промене – исправно евидентирао у оквиру свог капитала, односно директно у нераспоређеној добити без утицаја

на Биланс успеха – под условом да је то у складу са усвојеним рачуноводственим политикама стицаоца.

Напомињемо на крају да је стицалац дужан да у Напоменама уз финансијске извештаје за годину у којој је реализована статусна промена обелодани примењене рачуноводствене политике и квантитативне ефекте статусне промене у мери у којој је то материјално значајно за кориснике финансијских извештаја стицаоца у складу са захтевима МРС 1 – Презентација финансијских извештаја у вези са материјалном значајности.“

Имајући у виду наведено, уколико је обвезник, по основу спроведене статусне промене, правилном применом релевантних МСФИ и усвојеном рачуноводственом политиком, разлику између учешћа у капиталу и вредности нето капитала зависног правног лица (утврђеног као разлика између укупне имовине и укупних обавеза евидентираних у пословним књигама зависног правног лица на дан статусне промене) евидентирао у оквиру свог капитала, односно директно у нераспоређеној добити без утицаја на Биланс успеха, у том случају тако извршена (и у пословним књигама евидентирана) статусна промена нема утицаја на утврђивање пореске основице и, с тим у вези, пореске обавезе обвезника (матичног друштва), у складу са Законом.

7. Порески третман отписа потраживања по основу рефундације накнада зарада за време привремене спречености за рад преко 30 дана и породилског боловања
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-84/2021-04 од 16.3.2021. год.)

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

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

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

С обзиром да је давање одговора на питање које се односи на начин евидентирања у пословним књигама накнада зарада за време привремене спречености за рад преко 30 дана, које, како наводите у захтеву, не може да се (због протекла времена) рефундира од надлежне организације за здравствено осигурање, у надлежности Сектора за финансијски систем, исти се, по предметном питању, изјаснио на следећи начин:

„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, између осталог, наведено је следеће:

- предметно привредно друштво је спровело План реорганизације (УППР) са датумом пресека 30.03.2015. године. У Плану су биле наведене доспеле, а неизмирене обавезе за зараде од 2010. до 2012. године, као и накнаде зарада за време привремене спречености за рад преко 30 дана и породилског боловања за исти период;

- Планом је предвиђена и могућност конверзије обавеза по овом основу у капитал друштва што је Закључком Владе Републике Србије од 13.04.2017. године и спроведено и то 29.04.2020. године;

- на овај начин је обавеза предметног привредног друштва по основу пореза по одбитку измирена, али је ово друштво од Фонда за здравство добило обавештење да не постоје услови за подношење захтева за рефундацију накнаде зараде за време привремене спречености за рад преко 30 дана.

У вези са наведеним постављено је следеће питање:

Да ли су ова потраживања (за боловање преко 30 дана и породилско боловање) требала бити књижена на трошковима групе 52, а не на потраживања за накнаде зарада које се рефундирају јер у складу са Законом о здравственом осигурању и нису могла бити рефундирана због протока рока од 3 године и дали се у овом тренутку третирају као исправка књижења, а не као отпис потраживања?

Одредбама члана 18. став 7. 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 рачуну 225 – Потраживања за накнаде зарада које се рефундирају, исказују потраживања по основу накнада зарада које се рефундирају од државних органа и других субјеката.

Одредбама члана 34. став 1. 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), који је у примени приликом састављања финансијских извештаја за 2020. годину, прописано је да се на рачунима групе 45 – Обавезе по основу зарада и накнада зарада, исказују обавезе за нето зараде и нето накнаде зараде, као и нето накнаде зараде која се рефундира и порези и доприноси по наведеним основама на терет запосленог и на терет послодавца.

Одредбама члана 41. став 1. Правилника прописано је да се на рачунима групе 52 – Трошкови зарада, накнада зарада и остали лични расходи, књиже трошкови по основу обрачунатих зарада, накнада зарада и других примања запослених, као и трошкови по основу обрачунатих накнада по уговорима са физичким лицима.

На рачунима групе 57 – Остали расходи, исказују се губици по основу продаје и расходовања некретнина, постројења и опреме и нематеријалних улагања, губици по основу расходовања и продаје биолошких средстава, губици по основу продаје хартија од вредности и учешћа у капиталу правних лица, губици од продаје материјала, мањкови, расходи по основу ефеката уговорене заштите од ризика, расходи по основу директних отписа потраживања и остали непоменути расходи.

На рачуну 576 – Расходи по основу директних отписа потраживања, исказују се расходи по основу директних отписа потраживања чија је ненаплативост документована.

Директно умањење потраживања као отпис потраживања за настала и документована смањења врши се по основу принудног поравнања, ванпарничног поравнања, наступања застарелости,

коначне судске одлуке или другог коначног управног акта, као и у другим случајевима за које правно лице поседује веродостојну документацију о ненаплативости.

Имајући у виду наведено, као и информације из предметног захтева, колико је нама познато, у делу исплате зарада запосленима који су на боловању преко 30 дана или на породилском боловању, у пракси постоје два начина исплате:

1) да се правно лице определи да Фонд за здравство уплати накнаде за боловање преко 30 дана и породилско боловање и пре него што привредно друштво исплати исте радницима, у ком случају нема сметњи да радници добију своју зараду и самим тим не постоји нереализовано потраживање од Фонда по том основу;

2) да се правно лице определи да прво исплати накнаду за боловање преко 30 дана и породилско боловање радницима, а да након тога поднесе захтев за рефундацију од Фонда за здравство.

Према подацима из предметног захтева и нашем разумевању истог, предметно привредно друштво се определило да прво изврши исплату радницима за боловање преко 30 дана и породилско боловање, а да након тога поднесе захтев за рефундацију од Фонда за здравство. С обзиром да Фонд за здравство није извршио рефундацију (услед протока рока од 3 године), у пословним књигама овог привредног друштва остало је незатворено потраживање (на одговарајућем рачуну 225 – Потраживања за накнаде зарада које се рефундирају), које оно има од Фонда за здравство.

Уколико је извесно (према подацима из предметног захтева то јесте конкретан случај) да предметном привредном друштву неће бити извршена рефундација накнада зарада за боловање преко 30 дана и породилско боловање од стране Фонда за здравство, поменуто потраживање је постало ненаплативо и ово привредно друштво је у обавези да наведено потраживање отпише на терет расхода у својим пословним књигама.“

Имајући у виду да је обвезник, сагласно наведеном мишљењу, у обавези да потраживање (евидентирано на одговарајућем рачуну 225 – Потраживања за накнаде зарада које се рефундирају) отпише на терет расхода, сматрамо да се расход по основу отписа предметног потраживања признаје у пореском билансу обвезника уколико су испуњени услови из члана 16. став 1. Закона.

8. Примена одредаба члана 25а ст. 5. и 6. Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник у 2019. години променио намену коришћења једног објекта, тако да се објекат који је коришћен као основно средство за обављање делатности, а који се признавао у складу са МРС 16, почев од 1. јуна 2019. године користи као инвестициона некретнина која се признаје у складу са МРС 40

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-775/2020-04 од 12.3.2021. год.)

Одредбом члана 25а став 5. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да се ефекти промене рачуноводствене политике настали услед прве примене МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, по основу којих се, сагласно прописима о рачуноводству, врши корекција одговарајућих позиција у билансу стања, признају као приход, односно расход у пореском билансу, почев од пореског периода у којем је та корекција извршена.

Сходно одредби члана 25а став 6. Закона, приходи и расходи из става 5. овог члана признају се у једнаким износима у пет пореских периода.

У конкретном случају, а како произилази из поднетог дописа, обвезник је у 2019. години променио намену коришћења једног објекта, тако да се објекат који је коришћен као основно средство за обављање делатности, а који се признавао у складу са МРС 16

(Некретнине, постројења и опрема), почев од 1. јуна 2019. године користи као инвестициона некретнина која се признаје у складу са МРС 40 (Инвестиционе некретнине), па је, с тим у вези, обвезник извршио процену предметног објекта, при чему су ефекти процене на дан промене намене коришћења објекта евидентирани у билансу стања, на рачуну 330 (Ревалоризационе резерве).

Имајући у виду да се, у смислу одредбе члана 25а став 5. Закона, корекција прихода и расхода у пореском билансу врши по основу ефеката промене рачуноводствене политике услед прве примене нових стандарда у Републици Србији, на ефекте процене објекта у конкретном случају не примењују се одредбе члана 25а ст. 5. и 6. Закона.

9. Примена одредаба члана 25а ст. 5. и 6. Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник отпочео са применом МСФИ 16 (Лизинг) од 1. јануара 2019. године и, у складу са прелазном одредбом МСФИ 16 Ц8 (ц), применио МРС 36 (Умањење вредности имовине) тако што је извршио процену вредности појединих средстава с правом коришћења и по том основу признао губитак као корекцију почетног стања губитака ранијих година
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-613/2020-04 од 11.3.2021. год.)

Одредбом члана 25а став 5. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да се ефекти промене рачуноводствене политике настали услед прве примене МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, по основу којих се, сагласно прописима о рачуноводству, врши корекција одговарајућих позиција у билансу стања, признају

као приход, односно расход у пореском билансу, почев од пореског периода у којем је та корекција извршена.

Приходи и расходи из става 5. овог члана, признају се у једнаким износима у пет пореских периода (члан 25а став 6. Закона).

У конкретном случају, обвезник је отпочео са применом МСФИ 16 (*Лизинг*) од 1. јануара 2019. године, и у складу са прелазном одредбом МСФИ 16 Ц8 (ц) применио МРС 36 (*Умањење вредности имовине*) тако што је извршио процену вредности појединих средстава с правом коришћења и по том основу признао губитак као корекцију почетног стања губитака ранијих година. С тим у вези, поставило се питање да ли се губитак, настао на наведени начин, признаје као расход у складу са чланом 25а ст. 5. и 6. Закона.

Имајући у виду да је примена МРС и МСФИ, као и МСФИ за МСП у надлежности Сектора за финансијски систем, истом смо се обратили за давање одговора по питању да ли је обвезник, у конкретном случају, приликом прве примене МСФИ 16 био дужан да примени МРС 36 и призна губитак по основу обезвређења имовине.

У наставку преносимо део одговора Сектора за финансијски систем, датог по предметном питању:

„... Одредбама параграфа С1 МСФИ 16 – *Лизинг* прописано је да ентитет треба да примењује овај стандард за годишње извештајне периоде који почињу на дан 1. јануара 2019. године или касније. Ранија примена је допуштена за ентитете који примењују МСФИ 15 – *Приход од уговора са купцима пре или на дан почетка примене овог стандарда*. Ако ентитет раније почне да примењује овај стандард, треба да обелодани ту чињеницу.

Додатно указујемо да су обвезници дужни да, у финансијским извештајима за годину у којој први пут примењују МСФИ 16, примене и прелазне одредбе дате у Прилогу С „Датум ступања на снагу и прелазни период“. У том смислу, корисници лизинга треба

да донесу одлуку у складу са параграфом С5 МСФИ 16 да ли ће да овај стандард примене:

(а) ретроспективно на сваки ранији извештајни период приказан у складу са МРС 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*; или

(б) ретроспективно са кумулативним ефектом иницијалне примене стандарда признатим са датумом прве примене у складу са параграфима С7–С13.

Уколико корисник лизинга примењује стандард у складу са параграфом С5(б) не мора да прерачунава упоредне податке. Уместо тога, корисник лизинга признаје кумулативни ефекат иницијалне примене овог стандарда као корекцију почетног салда нераспоређене добити (или друге компоненте капитала, по потреби) на датум почетне примене стандарда (параграф С7 МСФИ 16).

Параграфом С8 овог стандарда прописано је да ако корисник лизинга одлучи да примењује овај стандард у складу са параграфом С5(б) корисник лизинга тада треба да:

(а) признаје обавезу по основу лизинга на датум прве примене стандарда за лизинге претходно класификоване као пословни лизинг применом МРС 17. Корисник лизинга треба да одмерава ту обавезу по основу лизинга по садашњој вредности преосталих плаћања за лизинг, дисконтовано по инкременталној каматној стопи позајмљивања за корисника лизинга на датум почетне примене стандарда;

(б) признаје имовину са правом коришћења на датум прве примене стандарда за лизинге претходно класификоване као пословни лизинг применом МРС 17. Корисник лизинга за сваки појединачни лизинг треба да изабере да ли имовину са правом коришћења одмерава по:

(i) њеној књиговодственој вредности као да је стандард примењиван од првог дана трајања лизинга, али дисконтовано по инкременталној каматној стопи позајмљивања за корисника лизинга са датумом прве примене стандарда; или по

(ii) износу једнаком обавези по основу лизинга, коригованој за износ свих унапред извршених или обрачунатих плаћања лизинга која се односе на тај лизинг признатих у извештају о финансијској позицији непосредно пре датума прве примене стандарда;

(ц) примени МРС 36 – *Умањење вредности имовине на имовину са правом коришћења* од датума прве примене стандарда, осим ако корисник лизинга користи практично решење из параграфа Ц10(б).

Дакле, сагласно претходно наведеном параграфу С8(ц), експлицитно се захтева од обвезника провера и евентуално признавање обезвређења у складу са МРС 36 на дан прве примене МСФИ 16.

У вези са применом МСФИ 16 – *Лизинг*, указујемо да је Решењем министра финансија број: 401-00-4351/2020-16 од 10. септембра 2020. године први пут преведен и објављен овај стандард и прописана је обавезна примена истог почев од финансијских извештаја за 2021. годину. Међутим, сагласно раније издатом мишљењу Министарства финансија (број: 011-00-1051/2016-16 од 23. новембра 2016. године) заузет је став да се нови МСФИ (пре објављивања у „Службеном гласнику РС“) могу применити уколико правна лица имају могућност и неопходне капацитете да приликом састављања финансијских извештаја примене нове МСФИ, уз обавезу обелодањивања одговарајућих информација о томе у Напоменама уз финансијске извештаје.

Самим тим, неспорно је да је у конкретном случају предметни обвезник могао да примени МСФИ 16 – *Лизинг*, већ у 2019. години.

Имајући у виду све претходно наведено, према нашем мишљењу у конкретном случају предметни обвезник је исправно применио прелазне одредбе МСФИ 16 – *Лизинг*, у смислу да је обрачунао губитак од обезвређења имовине с правом коришћења (тј. применио МРС 36, сагласно одредби параграфа С8 (ц) МСФИ 16) на датум прве примене МСФИ 16 (1. јануар 2019. године) и

сходно извршио признавање кумулативног ефекта иницијалне примене овог стандарда као корекцију почетног салда губитака ранијих година (параграф С7 МСФИ 16).“

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из одговора Сектора за финансијски систем, према којима је обвезник, у конкретном случају, правилно применио прелазне одредбе МСФИ 16, у смислу да је обрачунао губитак од обезвређења имовине с правом коришћења (применом МРС 36, сагласно одредби параграфа Ц8(ц) МСФИ 16) на датум прве примене МСФИ 16 (1. јануар 2019. године) и сходно томе извршио признавање кумулативног ефекта иницијалне примене овог стандарда као корекцију почетног стања губитака ранијих година, сматрамо да се обвезнику, по основу губитка утврђеног на наведени начин, признаје расход у пореском билансу (почев за 2019. годину) сагласно одредбама члана 25а ст. 5. и 6. Закона.

10. Опорезивање порезом по одбитку прихода које, по основу преноса добити, нерезидентно правно лице оствари од (свог) огранка који обавља делатност на територији Републике
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-225/2021-04 од 10.3.2021. год.)

Према закону који уређује привредна друштва, огранак привредног друштва (у даљем тексту: огранак) је издвојени организациони део привредног друштва преко кога друштво обавља делатност у складу са законом, при чему огранак нема својство правног лица, а у правном промету иступа у име и за рачун привредног друштва.

Сагласно одредби члана 5. став 1. Закона порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), нерезидентни обвезник који обавља делатност

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

У складу са чланом 40. став 1. тачка 1) Закона, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона.

Сагласно наведеном, пренос добити огранка, као организационог дела нерезидентног правног лица који нема својство правног лица, својој централи у иностранство, после плаћеног пореза на добит у складу са Законом, не опорезује се порезом по одбитку по члану 40. Закона, имајући у виду да се не ради о расподели дивиденде или удела у добити нерезидентном правном лицу од стране резидентног правног лица.

11. Примена члана 40. Закона о порезу на добит правних лица
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-360/2020-04 од 10.3.2021. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по

основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада).

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је (као члан мултинационалне компаније која је произвођач софтвера и послује широм света) дистрибутер софтвера и даје га на коришћење како резидентним, тако и нерезидентним правним лицима, и по том основу плаћа накнаду по уговору о лиценци матичном и повезаним правним лицима. Како даље наводите, обвезник, поред претходно наведеног, плаћа нерезидентним правним лицима (матичном и повезаним) накнаду на име префактурисаних трошкова за софтвер, а по основу лиценце коју матично и повезана правна лица плаћају по уговору који су закључили са добављачима (неповезаним нерезидентним правним лицима) за тзв. „SW Programs”, при чему се предметни програм ставља на располагање обвезнику који га користи у оквиру обављања своје пословне делатности. С тим у вези, поставило се питање обавезе плаћања пореза по основу лиценце за софтвер у зависности од тога да ли исти (софтвер) служи за даљу дистрибуцију, или се користи за обављање пословне делатности обвезника, као и пореског третмана поменутих префактурисаних трошкова.

Имајући у виду наведено, сматрамо да је обвезник дужан да, приликом исплате накнаде за право коришћења софтвера нерезидентном правном лицу, независно од тога да ли се ради о софтверу намењеном за даљу дистрибуцију или о софтверу који користи за обављање своје пословне делатности, обрачуна и плати порез по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. тачка 2) Закона.

Такође, приликом исплате накнаде на име префактурисаних трошкова у конкретном случају, мишљења смо да предметни трошкови по својој суштини представљају ауторску накнаду, те је, с тим у вези, обвезник дужан да обрачуна и плати порез по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 2) Закона.

12. Да ли обвезник остварује право на пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је набављено основно средство првобитно користио по основу уговора о закупу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-152/2021-04 од 09.3.2021. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена опорезива добит (члан 50а став 4. Закона).

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

У конкретном случају, обвезник је, на основу уговора о закупу (закљученог у мају 2019. године), привремено увезао опрему и тако стекао (искључиво) право коришћења предметне опреме, при чему је истим уговором предвиђено да након истека периода од две године обвезник врати закупљену опрему закуподавцу у истом стању у ком је преузета (тзв. оперативни лизинг). Међутим, крајем 2020. године обвезник (као купац) и закуподавац закључили су анекс уговора којим уговор о закупу престаје да важи, с тим што истовремено закључују купопродајни уговор по основу

ког обвезник постаје власник (претходно закупљене) опреме. С тим у вези, поставља се питање да ли по основу набавке опреме (у конкретном случају) обвезник остварује право на коришћење пореског ослобођења из члана 50а Закона.

Сагласно наведеним законским нормама, право на порески подстицај из члана 50а Закона обвезнику се признаје по основу улагања извршених (од стране обвезника или другог лица) у набавку основног средства у власништву обвезника.

Имајући у виду да је у моменту стицања власништва над опремом иста (већ) била у употреби на територији Републике (и то независно што је опрему користио обвезник, али по другом основу), сматрамо да, у конкретном случају, а у складу са чланом 50и став 1. Закона, обвезник не остварује право на пореско ослобођење (из члана 50а Закона).

13. Примена одредбе члана 22г Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-139/2021-04 од 08.3.2021. год.)

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

У смислу става 1. овог члана, истраживањем се сматра оригинално или планирано истраживање предузето у циљу стицања новог научног или техничког знања и разумевања, а развојем примена резултата истраживања или примена другог научног достигнућа или дизајна производње нових значајно побољшаних

материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 22г став 2. Закона).

Правилником о условима и начину остваривања права на признавање трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем у пореском билансу у двоструко увећаном износу („Службени гласник РС“, 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.

Сагласно члану 4. ст. 1. и 2. Правилника, право на признавање трошкова истраживања и развоја у складу са овим правилником обвезник остварује искључиво по основу пројеката истраживања и развоја који се обављају у Републици (у даљем тексту: пројекат), а пројекат из става 1. овог члана сматра се обављеним у Републици уколико најмање 90% свих запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја своје активности обавља на територији Републике.

Изузетно од става 2. овог члана, пројекат ће се сматрати обављеним у Републици и уколико се неки његови делови обављају ван територије Републике, под условом да је измештање активности истраживања и развоја ван територије Републике узроковано посебним физичким, географским, односно природним факторима које није могуће обезбедити на територији Републике (члан 4. став 3. Правилника).

У конкретном случају, обвезник, регистрован за обављање делатности истраживања и развоја у осталим природним и техничко-технолошким наукама, а који је истовремено регистрован као развојно-производни центар у Регистру иновационих делатности, учествује у више истраживачко-иновационих пројекта са циљем унапређења технологија, при чему је основни производ (који

настаје обављањем делатности обвезника) интелектуална својина која се, како наводите у поднетом допису, монетизује кроз трансфер технологија, односно лиценцирање технолошких решења (права на коришћење патента, дизајна хардвера, алгоритама итд.), као и кроз трансфер знања, тј. консултантске услуге.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да се трошкови, који су непосредно повезани са истраживањем и развојем, а који су настали обављањем делатности обвезника, признају у двоструко увећаном износу, под условима прописаним Законом и Правилником, независно од чињенице да ли ће по основу новог производа (насталог као резултат обављања делатности) обвезник (пласирањем истог на тржиште) остварити приходе.

Напомињемо да надлежни орган Пореске управе у поступку пореске контроле, у складу са одредбама закона који уређује порески поступак и пореску администрацију, на основу свих расположивих доказа утврђује неопходне чињенице које су (у конкретном случају) од значаја за признавање расхода, односно утврђивање пореске обавезе, у складу са Законом и Правилником.

14. Признавање права на порески кредит по члану 53а Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-901/2020-04 од 04.3.2021. год.)

Према одредби члана 53а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), резидентни обвезник који из друге државе оствари приходе од камата, ауторских накнада, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари,

дивиденди које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона, као и услуга, на које је плаћен порез по одбитку у тој другој држави, може умањити обрачунати порез на добит правних лица у Републици за износ пореза по одбитку плаћеног у тој другој држави.

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

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник – генерални дистрибутер филмова компаније из В. Британије (за Србију и регион) фактурише ауторску накнаду (право приказивања филма) правном лицу са Косова које, приликом плаћања, фактурисани износ умањује за 10% плаћеног пореза по одбитку, о чему обвезнику доставља потврду. С тим у вези поставило се питање да ли обвезник, у конкретном случају, има право на порески кредит по члану 53а Закона.

Сагласно наведеним законским одредбама сматрамо да обвезник, у конкретном случају, нема право на порески кредит по основу плаћеног пореза по одбитку на ауторску накнаду, имајући у виду да предметни порез није плаћен у другој држави.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се на пренос удела у друштву са ограниченом одговорношћу плаћа порез на пренос апсолутних права у смислу чл. 23. Закона о порезима на имовину ако се имовина тог привредног друштва састоји само од непокретности, а на неким од тих непокретности постоји хипотека по основу раније створених обавеза?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00422/2021-04 од 20.4.2021. год.)

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

- права својине на непокретности;
- права интелектуалне својине;
- права својине на употребљаваном моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на употребљаваном пловилу, односно права својине на употребљаваном ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног;
- права коришћења грађевинског земљишта.

Према одредби члана 24а тач. 1) до 3) Закона, од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се:

- 1) пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност;

2) пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог закона по основу расподеле ликвидационог остатка, који се опорезује у складу са законом који уређује опорезивање дохотка грађана, односно добити правних лица;

3) пренос апсолутног права из члана 23. овог закона са правног претходника на правног следбеника у статусној промени, у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

Дакле, пренос уз накнаду удела у правном лицу није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, што значи да се на тај пренос порез на пренос апсолутних права не плаћа.

Напомињемо да је пренос удела у правном лицу уз накнаду био предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права до 30. јануара 2009. године тј. до почетка примене Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 5/09).

Међутим, пренос права својине на непокретности уз накнаду, који врши привредно друштво, предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права, осим када се:

– на тај пренос плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или

– врши по основу расподеле ликвидационог остатка који се опорезује у складу са законом који уређује опорезивање дохотка грађана, односно добити правних лица, или

– врши са правног претходника на правног следбеника у статусној промени у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

Према томе, ако у конкретном случају вршите пренос удела у правном лицу – на тај пренос се порез на пренос апсолутних права не плаћа.

2. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права на пренос права својине на моторном возилу који врши физичко лице – предузетник који није обвезник ПДВ-а?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00392/2021-04 од 20.4.2021. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 4) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на употребљаваном моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на употребљаваном пловилу, односно права својине на употребљаваном ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног.

Сходно одредби члана 14. став 8. тачка 1) Закона, употребљавано моторно возило, у смислу Закона, јесте моторно возило које је на територији Републике Србије најмање једанпут, почев од његове производње или последњег увоза, било регистровано у складу са прописима.

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

Према одредби члана 25. став 1. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2) и 4) Закона.

Обвезник пореза на пренос апсолутних права дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе у смислу члана 29. ст. 1. до 8. Закона, са одговарајућом

документацијом потребном за утврђивање пореза, осим у случају из члана 34. Закона (члан 36. став 1. Закона).

Према одредби члана 40. став 1. Закона, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права утврђују се решењем пореског органа надлежног за пријем пореских пријава у складу са чл. 35. и 36. Закона, а плаћају у року од 15 дана од дана достављања решења.

Према томе, пренос уз накнаду права својине на моторном возилу које на територији Републике Србије није најмање једанпут, почев од његове производње или последњег увоза, било регистровано у складу са прописима (тј. које се не сматра употребљаваним у смислу Закона), није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

Пренос уз накнаду права својине на употребљаваном моторном возилу који врши физичко лице – предузетник који није обвезник ПДВ-а, јесте предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. С тим у вези, кад се пренос уз накнаду права својине на употребљаваном моторном возилу врши по основу правног посла преносилац права – као порески обвезник, дужан је да надлежном пореском органу, у прописаном року, поднесе пореску пријаву са одговарајућом документацијом за утврђивање пореза на пренос апсолутних права. Порез се утврђује решењем надлежног пореског органа, а плаћа у року од 15 дана од дана достављања решења.

Напомињемо да је за пренос права својине на употребљаваном моторном возилу, као и за утврђивање пореске обавезе на пренос апсолутних права по том основу неопходно да постоји пуноважан основ преноса тог права, али врста и форма тог правног основа (уговор, одлука суда, решење органа или лица са јавним овлашћењем и сл.) није предмет уређивања Закона о порезима на имовину.

3. Ко је обвезник пореза на имовину на пословним објектима на којима право својине има физичко лице, које по основу закупа користи привредно друштво у коме је одговорно лице – физичко лице које је ималац права својине на конкретном пословном објекту?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00341/2021-04 од 06.4.2021. год.)

Одредбом члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на имовину плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој 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 2а став 1. Закона, кад на непокретности, поред права својине, постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тач. 7) и 8) овог закона, односно у случају из тачке 6) тог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине.

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 4. став 7. Закона, обвезник пореза на имовину из става 1. овог члана који води пословне књиге (у даљем

тексту: обвезник који води пословне књиге), у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте:

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

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

3) предузетник који води пословне књиге – за имовину коју је евидентирао у својим пословним књигама (у даљем тексту: имовина у пословним књигама), осим предузетника из става 6. тачка 1) овог члана;

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

4) друго лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, осим предузетника из става 6. тачка 3) овог члана.

Према томе, право закупа непокретности – пословног објекта са припадајућим земљиштем није предмет опорезивања порезом на имовину, па купац (тог пословног објекта са припадајућим земљиштем) није обвезник пореза на имовину.

То значи да се за тај пословни објекат са припадајућим земљиштем порез на имовину и по конституисању закупа плаћа на право својине, а порески обвезник је ималац права својине (закуподавац), независно од тога да ли ту обавезу измирује из својих средстава или се за износ плаћене пореске обавезе (сходно закљученом уговору о закупу) регресира од закупца.

Под претпоставком да физичко лице – закуподавац није предузетник који води пословне књиге, порез на имовину му се утврђује решењем надлежног органа јединице локалне самоуправе, што значи и за пословни објекат са припадајућим земљиштем које је дао у закуп.

4. Да ли привредно друштво које је корисник јавних средстава има право на ослобођење од пореза на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00327/2021-04 од 02.4.2021. год.)

Према одредби члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на имовину не плаћа се на непокретности у јавној својини за које су обвезници директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, према прописима којима се уређује буџетски систем, осим јавних предузећа.

Одредбом члана 8. став 1. Закона о буџетском систему („Службени гласник РС“ бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 – исправка, 108/13, 142/14, 68/15 – др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19 и 149/20) прописано је да министар посебним актом, на основу предлога Управе за трезор, утврђује списак корисника јавних средстава, у оквиру којег се посебно евидентирају директни и индиректни корисници средстава буџета Републике Србије, односно буџета локалне власти, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање, јавне агенције, организације на које се примењују прописи о јавним агенцијама или су контролисане од стране државе, као и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора (у даљем тексту: корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора), на основу података Агенције за привредне регистре, односно одговарајућег регистра, као и корисници јавних средстава који нису укључени у систем консолидованог рачуна трезора, а припадају јавном сектору.

Правилником о Списку корисника јавних средстава („Службени гласник РС“, бр. 160/20) утврђен је Списак корисника јавних средстава, у оквиру којег су посебно евидентирани директни и индиректни корисници средстава буџета Републике Србије односно буџета локалне власти, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање, јавне агенције, организације на које се примењују прописи о јавним агенцијама или су контролисане од стране државе, као и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, на основу података Агенције за привредне регистре, односно одговарајућег регистра, као и корисници јавних средстава који нису укључени у систем консолидованог рачуна трезора, а припадају јавном сектору.

У Списку корисника јавних средстава, у део II Остали корисници јавних средстава који нису укључени у систем консолидованог рачуна трезора а припадају јавном сектору, под јединственим бројем КЈС 96327, тип КЈС 7, побројано је и предметно привредно друштво.

Према мишљењу Управе за трезор број: 422-00-878-2/14-001-005 „Остали корисници јавних средстава – тип КЈС 7 су субјекти који не припадају општем нивоу државе, али припадају јавном сектору, као делу националне економије, над којима Република Србија, Аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у органу управљања. Наведени субјекти самостално остварују приход на тржишту, не финансирају се из буџета као корисници буџетских средстава, односно нису обухваћени Законом или одлукама о буџету као директни, односно индиректни корисници буџетских средстава и сагласно томе, као корисници, нису укључени у систем консолидованог рачуна трезора.“

Према томе, да би се применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона остварило ослобођење од пореза на имовину, потребно је да су испуњени сви следећи услови:

– да је предмет опорезивања порезом на имовину непокретност у јавној својини;

– да је порески обвезник за конкретну непокретност у јавној својини директни или индиректни корисник буџетских средстава, или корисник средстава организација за обавезно социјално осигурање или други корисник јавних средстава – осим јавних предузећа;

– да је обвезник пореза на имовину за конкретну непокретност укључен у систем консолидованог рачуна трезора, према прописима којима се уређује буџетски систем.

Узимајући у обзир наведено, нема законског основа да предметно привредно друштво, које је корисник јавних средстава који није укључен у систем консолидованог рачуна трезора а припада јавном сектору (тип КЈС 7), као обвезник пореза на имовину, применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона оствари право на ослобођење од пореза на имовину за 2021. годину.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Исказивање података у потврди о плаћеним порезима и доприносима по одбитку за квалификовано новозапослено лице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-452/2021-04 од 28.4.2021. год.)

Према одредби 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, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), послодавац који заснује радни однос са лицем које се складу са одредбама овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Сагласно ставу 9. члана 21ж Закона, послодавац се ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде из става 1. овог члана, на следећи начин:

- 1) 70% пореза – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2020. године;
- 2) 65% пореза – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2021. године до 31. децембра 2021. године;
- 3) 60% пореза – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2022. године до 31. децембра 2022. године.

Према одредби члана 45ђ 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, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон о доприносима), 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 се обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Сагласно ставу 9. тог члана Закона о доприносима, послодавац се ослобађа обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање из става 1. овог члана, на следећи начин:

- 1) 100% доприноса – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2020. године;
- 2) 95% доприноса – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2021. године до 31. децембра 2021. године;
- 3) 85% доприноса – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2022. године до 31. децембра 2022. године.

Доприноси за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за квалификовано новозапослено лице, за које се остварује право на ослобођење од плаћања доприноса сагласно ставу 9. овог члана плаћају се из буџета Републике (члан 45ђ став 10. Закона о доприносима).

Одредбом члана 106. став 1. Закона прописано је да је исплатилац прихода из члана 101. Закона дужан да обвезнику, приликом сваке исплате, као и по истеку године, изда обрачун са подацима о: бруто приходу, трошковима, опорезивом приходу, олакшицама, плаћеним доприносима за социјално осигурање и плаћеном порезу.

Правилником о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС“, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 – исправка,

14/16, 21/17, 20/18, 104/18 и 96/19) прописује се садржина потврде о плаћеном порезу по одбитку која се издаје на Обрасцу ППП-ПО – Потврда о плаћеним порезима и доприносима по одбитку за 20_ годину (члан 1. тачка 3) тог правилника).

Имајући у виду наведене законске одредбе, право на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица, остварује послодавац. Ослобођење се остварује тако што се послодавац ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, као и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, у проценту за који остварује ослобођење од плаћања. Наиме, послодавац из бруто зараде запосленог обуставља обрачунати износ пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање и за тај износ умањује се бруто зарада запосленог, с тим да тако обрачунати и обустављени износ пореза и доприноса (из зараде) не уплаћује у целости на прописани уплатни рачун јавних прихода, већ део (у проценту за који остварује право на ослобођење од плаћања) задржава за себе као олакшицу коју остварује сагласно члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима. Доприноси за пензијско и инвалидско осигурање, за које послодавац остварује право на ослобођење од плаћања, за квалификовано новозапослено лице плаћају се из буџета Републике.

Имајући у виду наведено, сматрамо да се у Обрасцу ППП-ПО – Потврда о плаћеним порезима и доприносима по одбитку, у делу 3. Подаци о опорезивим приходима из којих је исплатилац обуставио и платио порезе и доприносе по одбитку, у колонама под ред. бр. 3.5, 3.6. и 3.7. исказују подаци о порезу и доприносима по основу зараде, који подаци у себи садрже и износ пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за које је послодавац (исплатилац прихода)

остварио право на ослобођење по основу зараде квалификованог новозапосленог лица сагласно члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима.

2. Исказивање података у потврди о плаћеним порезима и доприносима по одбитку за квалификовано новозапослено лице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-90/2020-04 од 22.4.2021. год.)

Према одредби 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, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), 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 се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Сагласно ставу 9. члана 21ж Закона, послодавац се ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде из става 1. овог члана, на следећи начин:

- 1) 70% пореза за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2020. године;
- 2) 65% пореза – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2021. године до 31. децембра 2021. године;
- 3) 60% пореза – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2022. године до 31. децембра 2022. године.

Према одредби члана 45ђ 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, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон о доприносима), 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 се обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Сагласно ставу 9. тог члана Закона о доприносима, послодавац се ослобађа обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање из става 1. овог члана, на следећи начин:

- 1) 100% доприноса – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2020. године;
- 2) 95% доприноса – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2021. године до 31. децембра 2021. године;
- 3) 85% доприноса – за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2022. године до 31. децембра 2022. године.

Доприноси за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за квалификовано новозапослено лице, за које се остварује право на ослобођење од плаћања доприноса сагласно ставу 9. овог члана, плаћају се из буџета Републике (члан 45ђ став 10. Закона о доприносима).

Одредбом члана 10б. став 1. Закона прописано је да је исплатилац прихода из члана 101. Закона, дужан да обвезнику, приликом сваке исплате, као и по истеку године, изда обрачун са подацима о: бруто приходу, трошковима, опорезивом приходу,

олакшицама, плаћеним доприносима за социјално осигурање и плаћеном порезу.

Правилником о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС“, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 – исправка, 14/16, 21/17, 20/18, 104/18 и 96/19) прописује се садржина потврде о плаћеном порезу по одбитку која се издаје на Обрасцу ППП-ПО – Потврда о плаћеним порезима и доприносима по одбитку за 20_ годину (члан 1. тачка 3) тог правилника).

Имајући у виду наведене законске одредбе, право на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица, остварује послодавац. Ослобођење се остварује тако што се послодавац ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, као и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, у проценту за који остварује ослобођење од плаћања. Наиме, послодавац из бруто зараде запосленог обуставља обрачунати износ пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање и за тај износ умањује се бруто зарада запосленог, с тим да тако обрачунати и обустављени износ пореза и доприноса (из зараде) не уплаћује у целости на прописани уплатни рачун јавних прихода, већ део (у проценту за који остварује право на ослобођење од плаћања) задржава за себе као олакшицу коју остварује сагласно члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима. Доприноси за пензијско и инвалидско осигурање, за које послодавац остварује право на ослобођење од плаћања, за квалификовано новозапослено лице плаћају се из буџета Републике.

Имајући у виду наведено, сматрамо да се у Обрасцу ППП-ПО – Потврда о плаћеним порезима и доприносима по одбитку за 2020. годину, у делу 3. Подаци о опорезивим приходима из којих

је исплатилац обуставио и платио порезе и доприносе по одбитку, у колонама под ред. бр. 3.5, 3.6. и 3.7. исказују подаци о порезу и доприносима по основу зараде, који подаци у себи садрже и износ пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за које је послодавац (исплатилац прихода) остварио право на ослобођење по основу зараде квалификованог новозапосленог лица сагласно члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима.

3. Коришћење олакшице у виду смањења основице пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде новонастањеног обвезника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-229/2021-04 од 12.4.2021. год.)

Према наводима у допису, физичко лице је у периоду од новембра 2012. године до фебруара 2016. године било на докторским студијама у Италији и у периоду од новембра 2017. године до августа 2018. године на постдокторским студијама у Швајцарској. Даље, у периоду од 15. августа 2018. године до 15. августа 2020. године физичко лице је било на постдокторским студијама на универзитету у САД и имало је статус запосленог лица са свим правима и обавезама, а у вези са запослењем и боравком у иностранству поседује доказе о радном ангажовању, закупу стамбеног простора, визи и броју социјалног осигурања. Како се даље наводи, током периода боравка у иностранству физичко лице није било одјављено са пребивалишта и боравишта Републици Србији. Поред тога, наводи се да од 2017. године физичко лице има на територији Републике Србије регистровану самосталну делатност у области консултантских услуга и информационих технологија. Током боравка у САД и након повратка у Републику Србију подносилац захтева је у оквиру

обављања делатности пружао консултантске услуге на даљину страним и домаћим клијентима. Физичко лице, како се наводи, у последњих пет месеци борави на територији Републике Србије и ту је центар његових пословних и животних интереса. Физичко лице је домаћи држављанин и лице млађе од 40 година.

Одредбом члана 15в став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да основицу пореза на зараде за новонастањеног обвезника, за зараду коју остварује по основу радног односа на неодређено време са квалификованим послодавцем, при чему заснива радни однос на радном месту за које постоји потреба да лице има посебно стручно образовање и за којим постоји потреба која се не може лако задовољити на домаћем тржишту рада, чини основица из члана 15а став 2. овог закона умањена за 70%.

Сагласно одредби члана 15в став 4. тач. 1) и 2) Закона, новонастањеним обвезником из става 1. овог члана сматра се обвезник који:

1) у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем, није претежно боравио на територији Републике;

2) у моменту закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем има мање од 40 година живота, а који је у периоду од 12 месеци који претходе закључењу уговора о раду са квалификованим послодавцем претежно боравио ван територије Републике ради даљег школовања, односно стручног усавршавања.

Према одредбама члана 15в ст. 5. и 6. Закона, сматра се да су услови у погледу радног места и посебног стручног образовања

испуњени уколико је месечна зарада коју новонастањени обвезник из става 4. тачка 1) овог члана остварује већа од 243.450 динара, односно уколико је месечна зарада коју новонастањени обвезник из става 4. тачка 2) овог члана остварује већа од 162.300 динара.

Одредбом члана 15в став 7. Закона прописано је да право на умањење основице има онај новонастањени обвезник који се истовремено са заснивањем радног односа или у разумном року по заснивању радног односа, настањује на територији Републике и који испуњава услов да се сматра њеним пореским резидентом по основу центра пословних и животних интереса на територији Републике, као и њеним пореским резидентом за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања које Република примењује са другим државама.

Начин остваривања права на умањење основице пореза на зараде за новонастањеног обвезника, за зараду коју остварује по основу радног односа на неодређено време са квалификованим послодавцем, ближе је уређен Правилником о начину остваривања права на умањење основице пореза на зараде за новонастањеног обвезника („Службени гласник РС“, бр. 137/20, у даљем тексту: Правилник).

Према одредбама члана 4. став 1. Правилника, период боравка из члана 15в став 4. тачка 1) Закона новонастањени обвезник који заснива радни однос са квалификованим послодавцем документује тако што квалификованом послодавцу доставља исправе, и то:

1) потврду о промени пребивалишта, односно боравишта у Републици, издату од надлежног органа у Републици, из које се може утврдити да то лице у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем, није имало пребивалиште, односно боравиште на територији Републике; или

2) потврду о пребивалишту или боравишту у другој држави, издату од надлежног органа друге државе, или извод из одговарајућег регистра страног надлежног органа, из које се може утврдити да је то лице у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем, имало пребивалиште или боравиште у другој држави; или

3) потврду страног послодавца о радном односу у другој држави и раду на територији друге државе, из које се може утврдити да је то лице у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем радило код тог страног послодавца на територији друге државе; или

4) доказ надлежног органа социјалног осигурања друге државе из којих се може утврдити да је то лице у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем било осигураник по прописима те друге државе.

Новонастањени обвезник, поред исправа из става 1. овог члана, квалификованом послодавцу са којим заснива радни однос доставља и писану изјаву којом то лице потврђује да је у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем претежно боравило на територији једне или више других држава, а која изјава садржи и податке о држави, односно државама у којима је боравило, и да то лице непрекидно или са прекидима није боравило на територији Републике више од 366 дана у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем (члан 4. став 2. Правилника).

Према одредби члана 5. став 1. Правилника, период боравка из члана 15в став 4. тачка 2) Закона новонастањени обвезник који заснива радни однос са квалификованим послодавцем документује тако што квалификованом послодавцу доставља исправе, и то:

1) потврду о промени пребивалишта, односно боравишта у Републици, издату од надлежног органа у Републици, из које се може утврдити да то лице у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем, није имало пребивалиште, односно боравиште на територији Републике; или

2) потврду о пребивалишту или боравишту у другој држави, издату од надлежног органа друге државе, или извод из одговарајућег регистра страног надлежног органа, из које се може утврдити да је то лице у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем, имало пребивалиште или боравиште у другој држави.

Сагласно члану 5. став 2. Правилника, новонастањени обвезник, поред исправа из става 1. овог члана, квалификованом послодавцу са којим заснива радни однос доставља и писану изјаву којом то лице потврђује да је у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем претежно боравило на територији друге државе, а која изјава садржи и податке о држави, односно државама у којима је боравило, и да то лице непрекидно или са прекидима није боравило на територији Републике више од 183 дана у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем.

Новонастањени обвезник поред исправа из ст. 1. и 2. овог члана, квалификованом послодавцу са којим заснива радни однос доставља и уверење, диплому или потврду о завршеном средњем или високом образовању или завршеним постдипломским студијама или студијама првог, другог или трећег степена у другој држави или потврде о другом виду стручног усавршавања у другој држави, због чега је непрекидно или са прекидима боравио ван територије Републике више од 183 дана у периоду од 12 месеци који претходе

дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем (члан 5. став 3. Правилника).

Напомињемо да је истоврсна олакшица прописана одредбама члана 15а Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20).

У случају када је физичко лице – домаћи држављанин, у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем претежно боравило на територији једне или више других држава, односно више од 366 дана у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду непрекидно или са прекидима није боравило на територији Републике Србије и при заснивању радног односа са квалификованим послодавцем документује период боравка ван територије Републике Србије тако што квалификованом послодавцу достави исправе прописане Правилником, то физичко лице може да се сматра новонастањеним обвезником у смислу члана 15в став 4. тачка 1) Закона.

Физичко лице које је домаћи држављанин и има мање од 40 година живота, које је у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем претежно боравило на територији једне или више других држава, односно више од 183 дана у периоду од 12 месеца који претходе дану закључења уговора о раду непрекидно или са прекидима није боравило на територији Републике Србије ради даљег школовања, односно стручног усавшавања, сматрамо да се може сматрати новонастањеним обвезником у смислу члана 15в став 4. тачка 2) Закона, под условом да квалификованом послодавцу достави исправе прописане Правилником.

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице, нпр. у марту 2021. године већ непрекидно борави пет месеци на територији Републике Србије где се почев од тада налази центар пословних и животних интереса, право на пореску олакшицу сагласно члану 15в став 4. тачка 2) Закона може да се оствари уколико заснује радни однос са квалификованим послодавцем пре истека периода од 183 дана борава на територији Републике Србије у периоду од 12 месеци пре заснивања радног односа. То значи да лице које нпр. од новембра 2020. године непрекидно борави пет месеци на територији Републике Србије (то је око 150 дана), могло би да оствари право на пореску олакшицу заснивањем радног односа са квалификованим послодавцем пре истека 183 дана од дана борава на територији Републике Србије.

У предметном случају, наведено физичко лице право на пореску олакшицу сагласно члану 15в став 4. тачка 1) Закона може да оствари уколико заснује радни однос са квалификованим послодавцем пре истека периода од 366 дана борава на територији Републике Србије у периоду од 24 месеца пре заснивања радног односа.

Потребно је да физичко лице квалификованом послодавцу са којим заснива радни однос, сагласно Правилнику, достави уверење, диплому или потврду о завршеним постдипломским студијама у другој држави или потврду о другом виду стручног усавршавања у другој држави, односно потврду о пребивалишту или боравишту у другој држави, издату од надлежног органа друге државе, или извод из одговарајућег регистра страног надлежног органа, из које се може утврдити да је то лице у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем имало пребивалиште или боравиште у другој држави.

Околност да је физичко лице током периода борава у иностранству било обвезник пореза на приходе од самосталне

делатности у Републици Србији сагласно Закону и да је остваривало приходе од обављања самосталне делатности – пружање консултантских услуга на даљину, може да буде од значаја за остваривање олакшице из члана 15в Закона у погледу утврђивања броја дана боравка на територији Републике Србије уколико је лице у датом периоду, за потребе обављања наведене делатности, боравило у Републици Србији.

Сматрамо да програм других докторских студија који обухвата истраживачки рад и запослење у иностранству може да се сматра другим видом стручног усавшавања у смислу члана 15в став 4. тачка 2) Закона, што подразумева да о томе при заснивању радног односа са квалификованим послодавцем физичко лице треба да достави одговарајуће исправе прописане Правилником.

4. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу преноса удела које има у привредном друштву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-907/2020-04 од 05.4.2021. год.)

Према наводима у захтеву, два физичка лица имају по 47,5% удела у привредном друштву „А“ (у даљем тексту: Друштво „А“) непрекидно више од 10 година (власници су од 2008. године). Физичка лица (чланови Друштва „А“) намеравају да изврше реструктурирање пословања и реорганизовање групе и с тим у вези да оснују ново привредно друштво (у даљем тексту: Друштво „Б“) које би постало матично привредно друштво и власник удела свих чланова групе. Након оснивања Друштва „Б“, физичка лица би продала том друштву своје уделе које имају у Друштву „А“ (сагласно уговору о купопродаји удела), а након извршене купопродаје Друштво „Б“ би постало власник 95% удела у Друштву „А“.

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

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

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

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

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

Друштво може, сагласно одредби члана 157. став 2. Закона о привредним друштвима, стицати сопствене уделе на основу одлуке скупштине:

- 1) бестеретним правним послом;
 - 2) по основу искључења члана друштва;
 - 3) брисана („Службени гласник РС“, бр. 44/18);
 - 4) откупом удела или дела удела од члана друштва;
 - 5) принудним откупом удела преминулог члана, ако је то право друштва предвиђено оснивачким актом;
 - 6) по основу статусне промене, у складу са овим законом.
- Холдинг друштво је друштво које контролише једно или више друштава и које за искључиву делатност има управљање и финансирање тих друштава (члан 552. Закона о привредном друштву).

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице изврши пренос уз накнаду својих удела у капиталу привредног друштва, које (уделе) је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година, а током периода власништва није долазило до промене процента учешћа у капиталу (физичко лице у свом власништву непрекидно најмање десет година има 47,5% удела у друштву), приход који по том основу оствари као разлику између продајне и набавне цене удела не подлеже опорезивању порезом на капитални добитак сагласно члану 72а став 1. тачка 5) Закона.

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.

5. Примена члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01 ... и 86/19) и члана

45ђ Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04 ... и 86/19)
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-786/2020-04 од 04.4.2021. год.)

Према одредби 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) (који члан је био у примени пре измене тог члана сагласно Закону о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана – „Службени гласник РС“, бр. 153/20), 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 се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Послодавац из члана 21ж став 1. Закона 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).

Према члану 21ж став 5. Закона, пореско ослобођење може да оствари послодавац ако се заснивањем радног односа са квалификованим новозапосленим лицем повећа број запослених код послодавца у односу на број запослених на дан 31. децембра 2019. године.

Ако у току коришћења пореског ослобођења за квалификовано новозапслено лице послодавац смањи број запслених у односу на дан 31. децембар 2019. године увећан за број квалификованих новозапслених лица, губи право да користи пореско ослобођење за онај број квалификованих новозапслених лица за колико је смањен број запслених у односу на дан 31. децембар 2019. године увећан за број квалификованих новозапслених лица, при чему, у случају када је пореско ослобођење остварено за више квалификованих новозапслених лица, прво губи ослобођење за оно квалификовано новозапслено лице са којим је раније засновао радни однос (21ж став 7. Закона).

Предузетник је физичко лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације, које као обвезник пореза на приходе од самосталне делатности порез плаћа на опорезиву добит (члан 32. ст. 1. и 2. Закона).

Члан 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, у даљем тексту: Закон о доприносима) односи се на ослобођење од плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за послодавца који заснује радни однос са квалификованим новозапсленим лицем. Ослобођење од обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу радног односа са квалификованим новозапсленим лицем остварује се под условима који се односе и на пореско ослобођење из члана 21ж Закона.

Одредбом члана 83. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19) прописано је да је предузетник пословно

способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији.

У вези са питањем које се односи на послодавце који су могли да користе пореску олакшицу, сматрамо да је право на пореско ослобођење могао да оствари и предузетник.

У погледу почетка коришћења олакшице, када је послодавац са квалификованим новозапосленим лицем засновао радни однос (у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2022. године са квалификованим новозапосленим лицем закључио уговор о раду и пријавио га на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања) и лице испуњава услове да се сматра квалификованим сагласно члану 21ж Закона, послодавац може да почне са коришћењем олакшице у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2022. године. Наиме, како Законом није прописано да је послодавац у обавези да са коришћењем олакшице започне од момента закључења уговора о раду са квалификованим новозапосленим лицем, сматрамо да послодавац може да почне са коришћењем олакшице од тренутка који сам определи, а све у оквиру прописаног периода (од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2022. године).

У вези са губитком права на олакшицу, имајући у виду да послодавац губи право да користи пореско ослобођење за онај број квалификованих новозапослених лица за колико је смањен број запослених у односу на дан 31. децембар 2019. године увећан за број квалификованих новозапослених лица, у број квалификованих новозапослених лица урачунавају се лица за која послодавац користи олакшицу. Наиме, како је смисао пореског ослобођења да послодавац користи то ослобођење заснивањем радног односа

са квалификованим новозапосленим лицем (пореско ослобођење може да оствари послодавац ако се заснивањем радног односа са квалификованим новозапосленим лицем повећа број запослених код послодавца у односу на број запослених на дан 31. децембра 2019. године), то се само квалификована новозапослена лица за које послодавац користи ослобођење урачунавају у број за који се повећава број запослених на дан 31. децембра 2019. године. Како смањење тог укупног броја (као збир броја запослених на дан 31. децембар 2019. године и броја квалификованих новозапослених за које послодавац користи олакшицу) има за последицу губитак права, тако се у повећање броја (запослених на дан 31. децембар 2019. године) урачунава број квалификованих новозапослених лица за која послодавац користи пореско ослобођење. У том смислу, у број квалификованих новозапослених лица за који се повећава број запослених у односу на број запослених на дан 31. децембра 2019. године урачунавају се они квалификовани новозапослени за које послодавац користи олакшицу.

Како право на пореско ослобођење могу да користе послодавци који су правна лица, сматрамо да недобитна организација (која је у складу са законом основана и уписана у одговарајући регистар код надлежног органа и има својство правног лица) може да оствари право на пореско ослобођење из члана 21ж Закона.

6. Право на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде за новозапослено лице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-628/2020-04 од 20.01.2021. год.)

Према одредбама члана 21в ст. 1. и 6. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02

– др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) и члана 45. ст. 1. и 7. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон о доприносима), послодавац – правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник пољопривредник, који запосли ново лице, по основу зараде за новозапослено лице, исплаћене закључно са 31. децембром 2021. године има право на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање (на терет запосленог и на терет послодавца), и то:

1) 65% ако је засновао радни однос са најмање једним, а највише са девет новозапослених лица;

2) 70% ако је засновао радни однос са најмање 10, а највише са 99 новозапослених лица;

3) 75% ако је засновао радни однос са најмање 100 новозапослених лица.

Новозапосленим лицем сматра се лице са којим је послодавац закључио уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи, које је пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања и које је пре заснивања радног односа код Националне службе за запошљавање било без прекида пријављено као незапослено најмање шест месеци, а лице које се сматра приправником најмање три месеца (члан 21в став 2. Закона и члан 45. став 2. Закона о доприносима).

Одредбом члана 104. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 – УС, 113/17 и 95/18 – др. пропис) прописано је да запослени има право на одговарајућу зараду, која се утврђује у складу са законом, општим актом и уговором о раду.

Зарада из члана 104. став 1. овог закона састоји се од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду (члан 105. став 1. Закона о раду).

Имајући у виду наведено, послодавац који запосли ново лице сагласно одредбама члана 21в Закона и члана 45. Закона о доприносима, остварује право на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде (која се састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца – награде, бонуси и сл. и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду) тог новозапосленог лица исплаћене закључно са 31. децембром 2021. године. Наведеним законским одредбама које се односе на олакшице за запошљавање нових лица не уређује се висина зараде већ се то уређује прописима из области радноправних односа (законом којим се уређује рад, општим актом код послодавца, уговором о раду).

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли Пореска управа при утврђивању пореске основице капиталног добитка има обавезу да разматра процену састављену и издату од стране овлашћеног независног проценитеља?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00362/2021-04 од 27.4.2020. год.)

Према одредби члана 4. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: ЗПППА), Пореска управа је дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.

Према одредбама члана 9. ЗПППА, пореске чињенице утврђују се према њиховој економској суштини. Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао.

Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.

Према одредбама члана 43. ст. 1. и 2. ЗПППА, чињенице у пореском поступку утврђују се на основу доказа, а као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази,

пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

Сагласно члану 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: ЗПДПЛ), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедње грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно, у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне (члан 28. став 1. ЗПДПЛ).

Имајући у виду наведено, за сврху одређивања капиталног добитка продајном ценом удела сматра се цена која је наведена у уговору о купопродаји удела као цена по којој је правно лице продало удео у привредном друштву, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, уколико је у питању купопродајни уговор закључен између повезаних лица.

Продајна, односно тржишна цена удела за сврху одређивања капиталног добитка може се утврдити на основу доказних средстава

која се сагласно члану 43. ЗПППА могу употребити ради утврђивања чињеница од значаја за одређење пореске обавезе.

Сматрамо да се за сврху одређивања капиталног добитка у погледу утврђивања продајне, односно тржишне цене удела који је предмет продаје, могу употребити сва расположива доказна средства прописана одредбама ЗПППА која су од значаја за доказивање чињеница релевантних за конкретан порескоправни однос, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.

Сходно томе, извештај о процени тржишне вредности капитала друштва, чији удео је предмет преноса, састављен и издат од стране овлашћеног независног проценитеља, представља један од релевантних доказа и у том смислу је потребно да се надлежни порески орган о овом доказу изјасни када у прописаном поступку утврђује тржишну вредност удела.

Напомињемо, сагласно начелу фактицитета, пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини и у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за одређење пореске обавезе, сходно члану 9. ЗПППА.

2. Средства обезбеђења наплате у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00023/2021-04 од 08.4.2020. год.)

Одредбама члана 74. ст. 1–4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 и 144/20, у

даљем тексту: ЗПППА) прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дуваног пореза из члана 73. став 3. овог члана, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дуваног пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

- 1) хипотека на непокретности пореског обвезника;
- 2) залога на покретним стварима пореског обвезника;
- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине;

5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из којих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;

б) меница авалирана од стране пословне банке.

Ако се дуговани порез обезбеђује средствима из става 2. тач. 1), 2) и 4) овог члана, средства обезбеђења не могу бити мања од 120% висине дуваног пореза чија се наплата обезбеђује.

У поступку одлучивања о одлагању плаћања дуваног пореза из члана 73. став 3. овог закона, Пореска управа одлучује из којих од предложених, односно од других, пореском обвезнику доступних средстава обезбеђења, из става 2. овог члана, ће се најефикасније наплатити дуговани порез и о томе обавештава пореског обвезника.

Сагласно наведеном, указујемо да Пореска управа у сваком конкретном случају одлучује из којих од предложених, односно од других, пореском обвезнику доступних средстава обезбеђења ће се најефикасније наплатити дуговани порез и о томе обавештава пореског обвезника.

Према томе, Пореска управа ће утврдити да ли је предложено средство обезбеђења наплате, у конкретном случају хипотека, најефикасније за наплату дуваног пореза.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Могућност ослобођења од плаћања накнаде за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом ЈП „Путеви Београд“ као управљача јавног пута приликом вршења послова на редовном (текућем) одржавању јавних путева

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00436/2021-04 од 22.4.2021. год.)

Према одредби члана 236. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 49/19, 86/19 – др. пропис, 156/20 – др. пропис, 15/21 – др. пропис, у даљем тексту: Закон), накнаде за коришћење јавне површине, су: 1) накнада за коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе, осим ради продаје штампе, књига и других публикација, производа старих и уметничких заната и домаће радиности; 2) накнада за коришћење јавне површине за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица, као и за коришћење површине и објекта за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица којим се врши непосредни утицај на расположивост, квалитет или неку другу особину јавне површине, за које дозволу издаје надлежни орган јединице локалне самоуправе; 3) накнада за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и изградњу.

Сагласно члану 241. став 2. Закона, накнада за коришћење јавних површина по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова не плаћа се ако се раскопавање, односно заузимање јавне површине врши због изградње, реконструкције коловоза, тротоара или друге јавне саобраћајне површине, као и приликом извођења радова јавних комуналних предузећа у сврху довођења објекта у функцију. Под довођењем

објекта у функцију подразумевају се радови на текућем (редовном) одржавању објекта, за које се не издаје одобрење по Закону о планирању и изградњи.

Предузеће ЈП „Путеви Београда“ је предузеће које је основано од стране Града Београда за обављање делатности управљања јавним путевима града Београда, која (делатност), између осталог, обухвата послове организовања и обављања стручних послова на изградњи, реконструкцији, одржавању и заштити јавних путева града Београда, као и уступање радова на одржавању јавног пута. С тим у вези, мишљења смо да када ЈП „Путеви Београда“ обавља делатност од општег интереса за Град Београд (делатност управљања јавним путевима), у складу са Програмом радова Секретаријата за саобраћај који се односи на одржавање општинских путева и улица, одржавање саобраћајне сигнализације и опреме, одржавање мостова, подземних пролаза и других путних објеката на територији града Београда, тако што врши послове на текућем одржавању објеката, без обзира да ли радове обавља непосредно, преко ЈКП „Београд пут“, или радове на текућем одржавању јавног пута уступа другим лицима (као инвеститор) није обвезник накнаде за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Примена и тумачење уговора о избегавању двоструког опорезивања са Уједињеним Арапским Емиратима – резидентност физичког лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-05-41/2021-04 од 11.3.2021. год.)

Како (поред осталог) наводите, сматрате да у 2020. години нисте били порески резидент Републике Србије (ово зато јер уз прилагање одговарајућих доказа о наведеном) у 2020. години, нисте испуњавали услове из члана 7. Закона о порезу на доходак грађана) већ порески резидент Уједињених Арапских Емирата, о чему поседујете и прилажете потврду о резидентности издату од стране надлежних органа Уједињених Арапских Емирата.

С тим у вези, а за потребе доказивања надлежним пореским органима Републике Словеније (чије држављанство поседујете) да у 2020. години нисте били порески резидент Републике Србије, већ порески резидент Уједињених Арапских Емирата, молите одговор на питање да ли у Републици Србији можете да добијете потврду о пореској нерезидентности тј. негативу потврду о резидентности (ако да, који орган је надлежан за издавање такве потврде), а ако Република Србија такву потврду не издаје, да ли ћете, ако надлежној организационој јединици Пореске управе поднете захтев за добијање потврде о резидентности за 2020. годину (уз наводе да сматрате да за тако нешто не испуњавате услове, као и уз презентовање одговарајућих доказа – укључујући и потврду о резидентности издату од стране надлежних органа Уједињених Арапских Емирата) у складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији одговарајућим актом писмено бити одбијени.

Обавештавамо Вас о следећем:

I Са становишта опорезивања прихода физичких лица, сагласно одредби члана 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон) обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

Одредбом члана 7. став 2. Закона прописано је да резидент Републике Србије јесте физичко лице које:

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

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

Уколико наведени (алтернативни) услови нису испуњени, физичко лице се не може сматрати резидентом Републике Србије (прим. МФ).

II Између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/13, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. августа 2013. године.

Уговор је (са почетком примене од 1. јануара 2020. године) измењен, Мултилатералном конвенцијом за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/18).

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06) у члану 16. (поред осталог) предвиђа да су опште прихваћена правила међународног права и потврђени

међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Сходно члану 4. (Резидент) став 1. Уговора, израз „резидент државе уговорнице“, за потребе овог уговора, означава:

1) у случају Србије, лице које, према законима Србије (Закон о порезу на доходак грађана – прим. МФ), подлеже опорезивању у тој држави по основу свог пребивалишта, боравишта, седишта управе или другог мерила сличне природе. Овај израз не обухвата лице које у Србији подлеже опорезивању само за доходак из извора у Србији;

2) у случају Уједињених Арапских Емирата, физичко лице које има пребивалиште у Уједињеним Арапским Емиратима и које је држављанин Уједињених Арапских Емирата, као и компанија која је основана у Уједињеним Арапским Емиратима.

Сходно члану 4. (Резидент) став 3. Уговора, ако је, према одредбама става 1. овог члана, физичко лице резидент обе државе уговорнице, његов се статус одређује на следећи начин:

1) сматра се да је резидент само државе у којој има стално место становања; ако има стално место становања у обе државе, сматра се да је резидент само државе са којом су његове личне и економске везе тешње (средиште животних интереса);

2) ако не може да се одреди у којој држави има средиште животних интереса или ако ни у једној држави нема стално место становања, сматра се да је резидент само државе у којој има уобичајено место становања;

3) ако има уобичајено место становања у обе државе или га нема ни у једној од њих, сматра се да је резидент само државе чији је држављанин;

4) ако је држављанин обе државе или ниједне од њих, надлежни органи држава уговорница решиће питање заједничким договором.

Имајући у виду наведено, као и на основу навода из захтева за стручним мишљењем (као и, с тим у вези, приложених доказа

о неиспуњавању услова из члана 7. Закона, као и, не мање важно, потврде о резидентности издате од стране надлежних органа Уједињених Арапских Емирата), сматрамо да у 2020. години нисте били порески резидент Републике Србије, већ порески резидент Уједињених Арапских Емирата.

Наведено је уз поседовање одговарајућих доказа од стране Пореске управе, свакако, подложно провери.

У случају да надлежни порески органи Републике Србије не оспоре напред наведено, односно став да сте у 2020. години били порески резидент Уједињених Арапских Емирата (а не Републике Србије) исти ће постати и правно ваљан.

У супротном, наведено би, у складу са Уговором, требало покушати решити у договору са надлежним органима Уједињених Арапских Емирата.

III Имајући у виду наведено, конкретни одговори на постављена питања су:

1. Надлежни порески органи Републике Србије не издају негативну потврду о резидентности, већ само позитивну потврду о резидентности.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (Уједињених Арапских Емирата) нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице (Уједињених Арапских Емирата) 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 – Уједињених Арапских Емирата (члан 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, „Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 144/20, у даљем тексту: ЗПППА).

Статус резидента Републике Србије резидент доказује потврдом на посебном обрасцу, осим у случајевима када се статус

резидента доказује потврдом на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (члан 159а став 2. ЗПППА).

2. Према нашем мишљењу, уколико надлежној организационој јединици Пореске управе поднете захтев за добијање потврде о резидентности за 2020. годину – јер негативну потврду није могуће добити (уз наводе да сматрате да за тако нешто не испуњавате услове, као и уз презентовање одговарајућих доказа – укључујући и потврду о резидентности издату од стране надлежних органа Уједињених Арапских Емирата), надлежна организациона јединица Пореске управе би, у складу за ЗПППА, одговарајућим актом (као и уз адекватно образложење) требало да одбије Ваш захтев.

2. Порески третман прихода који остварује физичко лице резидент Републике Србије (а држављанин Краљевине Белгије) по основу пензије као врсте права из обавезног пензијског и инвалидског осигурања по основу рада код приватног послодавца у Краљевини Белгији и Републици Италији

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-126/2021-04 од 11.3.2021. год.)

I Са становишта опорезивања прихода физичких лица, сагласно одредби члана 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

Одредбом члана 7. став 2. Закона прописано је да резидент Републике Србије јесте физичко лице које:

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

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

Сагласно одредби члана 9. став 1. тачка 17) Закона не плаћа се порез на доходак грађана на примања остварена, између осталог, по основу пензија, накнада уз пензију и инвалиднина које се остварују по основу права из обавезног пензијског и инвалидског осигурања, односно војног осигурања.

Имајући у виду наведено, приход који оствари физичко лице (резидент Републике Србије) по основу пензије као врсте права из обавезног пензијског и инвалидског осигурања, није предмет опорезивања порезом на доходак грађана сагласно Закону.

II Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Краљевине Белгије закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 11/81, у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1. јануара 1984. године.

Споразум (који се примењује у билатералним економским односима између Републике Србије и Краљевине Белгије) је, са почетком примене од 1. јануара 2020. године, измењен решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основе и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/18).

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06) у члану 16. (поред осталог) предвиђа да

су општеприхваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Споразум, у члану 18. (Пензије), прописује:

1. Пензије и друга слична примања исплаћена резиденту државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Републике Србије) на основу ранијег запослења опорезују се само у држави уговорници чији је резидент прималац пензије (у конкретном случају, у Републици Србији).

2. (а) Изузетно од одредаба става 1. пензије и друга слична примања исплаћена физичком лицу из буџета или из посебних фондова државе уговорнице (у конкретном случају, Краљевине Белгије) или њене друштвено-политичке заједнице опорезују се само у тој држави (у конкретном случају, Краљевини Белгији).

(б) Таква пензија опорезује се само у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) ако је прималац држављанин и резидент те државе (у конкретном случају, Републике Србије).

3. Пензија коју физичко лице оствари по основу запослења у вези са привредном делатношћу једне државе уговорнице (Републике Србије или Краљевине Белгије) или њене друштвено-политичке заједнице опорезује се само у држави уговорници чији је резидент физичко лице (Републици Србији или Краљевини Белгији).

III С обзиром на изнето, сходно члану 18. (Пензије) став 1. Споразума, право опорезивања пензије коју резидент Републике Србије (а држављанин Краљевине Белгије) оствари по основу ранијег запослења у приватном сектору у Краљевини Белгији и која се исплаћује из система обавезног социјалног осигурања Краљевине Белгије има САМО Република Србија (у свему, по одредбама домаћег пореског законодавства – Закона).

Наведено из разлога што је, у конкретном случају, реч о приватној пензији, односно није реч о „јавној пензији“ или пензији

коју исплаћује Краљевина Белгија или њена политичка јединица или јединица локалне самоуправе, из буџета или посебних фондова – у ком случају би, сходно члану 18. (Пензије) став 2. Споразума, искључиво право опорезивања такве (јавне) пензије имала Краљевина Белгија (али не и Република Србија).

С тим у вези, указујемо да наведена пензија, иако (у складу са Споразумом) искључиво право њеног опорезивања има Република Србија, у пракси, уопште, неће бити опорезована.

Ово из разлога јер (како је то претходно истакнуто) Закон не предвиђа њено опорезивање (а, уопштено говорећи, уговором о избегавању двоструког опорезивања се једној држави уговорници – у конкретном случају, Републици Србији којој је, уговором о избегавању двоструког опорезивања дато право опорезивања неког прихода – у конкретном случају, пензије, не може уводити опорезивање, ако Закон не предвиђа њено (пензије) опорезивање).

IV Истоветан закључак као и случају под III овог мишљења, важи и за ситуацију у којој резидент Републике Србије, а држављанин Краљевине Белгије, у Републици Србији остварује пензију по основу ранијег запослења код приватног послодавца из Републике Италије.

Наведено из разлога јер Споразум између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Италијанске Републике о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 2/83, у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1. јануара 1986. године (Споразум се примењује у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Италије) у члану 18. (Пензије) садржи (суштински) истоветно решење по питању права опорезивања пензија као и Споразум о избегавању двоструког опорезивања са Краљевином Белгијом.

ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Изузимање од урачунавања у смањење броја запослених у смислу члана 12. став 1. Уредбе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-355/2021-04 од
14.4.2021. год.)

Према наводима у Вашем захтеву, послодавац-адвокат је са адвокатским приправником (у даљем тексту: запослени), дана 1. октобра 2017. године закључио уговор о раду на одређено време у трајању од две године тј. до 1. октобра 2019. године. Након тога, послодавац и запослени су закључили неколико анекса уговора о раду којима је продужаван период на који је закључен основни уговор о раду (на одређено време), с тим да је последњи анекс уговора о раду закључен 1. марта 2020. године и да је радни однос продужен до 30. јуна 2020. године. Даље, наводи се да је запослени 26. јуна 2020. године поднео захтев Адвокатској комори за упис у именик адвоката. Како је за упис у именик адвоката један од услова да лице не буде у радном односу, послодавац и запослени су 30. јуна 2020. године закључили споразум о престанку радног односа. Споразум о престанку радног односа, како се наводи, имао је одложено дејство примене јер је предвиђено да ће се тачан датум престанка радног односа утврдити закључењем још једног посебног споразума након добијања информације о датуму полагања адвокатске заклетве. Послодавац и запослени су након добијања информације о датуму полагања адвокатске заклетве, 21. јула 2020. године закључили посебан споразум којим је констатовано да закључно са тим даном (21. јул 2020. године) престаје радни однос запосленом. Поред

наведеног, истиче се да је 24. јула 2020. године поменуто лице уписано у именик адвоката Адвокатске коморе.

Према одредби члана 12. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), привредни субјект у приватном сектору губи право на коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом уколико у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. ове уредбе, смањи број запослених за више од 10% не рачунајући запослене који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. ове уредбе.

Одредбом члана 6. став 1. тачка 5) Закона о адвокатури („Службени гласник РС“, бр. 31/11 и 24/12 – УС) прописано је да је услов за доношење одлуке о упису у именик адвоката, ако овим законом није другачије одређено, непостојање радног односа.

Према наводима у конкретном случају, уговор о раду са запосленим првобитно је закључен на одређено време за период од 1. октобра 2017. године до 1. октобра 2019. године и касније је продужаван, с тим да је 1. марта 2020. године (последњим анексом уговора о раду) период на који је уговор закључен продужен до 30. јуна 2020. године, а на исти дан је закључен споразум о престанку радног односа који има одложено дејство примене у погледу престанка радног односа тако да је измењен датум престанка радног односа (тачан датум престанка радног односа утврдиће се касније

закључењем посебног споразума а после добијања информације о датуму полагања адвокатске заклетве). Имајући у виду ове наводе, сматрамо да се запослени коме престане радни однос сагласно споразуму о престанку радног односа под наведеним околностима, урачунава у број запослених у односу на који број се утврђује смањење броја запослених за више од 10%.

Наиме, како се за потребе утврђивања броја запослених код послодавца којима је престао радни однос у укупан број запослених не урачунавају они који су закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директног давања, то се запослени коме је у конкретном случају споразумом са послодавцем (и то, споразумом закљученим 30. јуна 2020. године који има одложено дејство примене и споразумом закљученим 21. јула 2020. године о престанку радног односа) престао радни однос (21. јула 2020. године) после истека периода рада према анексу закљученом пре 15. марта 2020. године (у конкретном случају, закљученом 1. марта 2020. године), урачунава у број запослених којима је радни однос престао у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања.

Изузимање од урачунавања у смањење броја запослених, у смислу члана 12. став 1. Уредбе, применило би се на запосленог да је радни однос престао 30. јуна 2020. године сагласно анексу уговора о раду закљученом пре 15. марта 2020. године (у конкретном случају, закључен је 1. марта 2020. године).

Околност да је период за који је уговор о раду продужаван на описани начин, како би се омогућило да физичко лице буде у радном односу до добијања информације о датуму полагања адвокатске заклетве, није од значаја за изузимање од урачунавања у смањење броја запослених у смислу члана 12. став 1. Уредбе.

2. Коришћење директних давања из буџета привредним субјектима у приватном сектору у складу са Уредбом
(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1714/2021-04 од 12.4.2021. год.)

Одредбом члана 2. тачка 3) Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да директна давања из буџета привредним субјектима у приватном сектору – уплата бесповратних новчаних средстава привредним субјектима у складу са овом уредбом, могу да се користе искључиво за исплате зарада и накнада зарада запосленима.

Према одредби члана 9. став 1. Уредбе, предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај

2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Привредни субјекат је био у обавези да примљена средства по основу директних давања искористи најкасније до 15. августа 2020. године (члан 9. став 7. Уредбе).

Сходно наведеном, у вези са директним давањима привредним субјектима приватном сектору, Уредбом је, поред осталог, уређен начин обрачуна и утврђивања висине бесповратних новчаних средстава која се исплаћују привредним субјектима у приватном сектору. Бесповратна новчана средства као директна давања привредним субјектима приватном сектору користе се за зараде и накнаде зарада чију исплату тај привредни субјект врши у периоду од маја 2020. године (кад је извршена прва уплата бесповратних новчаних средстава, сагласно члану 9. став 1. Уредбе) до 15. августа 2020. године (привредни субјект је у обавези да примљена новчана средства искористи, тј. исплати запосленима најкасније до тог датума, сагласно члану 9. став 7. Уредбе).

Директна давања из буџета (уплата бесповратних новчаних средстава) привредним субјектима у приватном сектору могу да се користе искључиво за исплату зарада и накнада зарада запосленима, а тим давањима послодавцу се обезбеђују новчана средства како би могао да изврши исплату зарада, односно накнада зарада запосленима. Привредни субјект у приватном сектору добијена новчана средства по основу директних давања могао је да пренесе са посебног рачуна – наменски рачун-исплата директних давања – COVID-19 код банке која у моменту ступања на снагу Уредбе води текући рачун тог привредног субјекта, искључиво на текуће рачуне лица (запослених) за која су добијена директна давања у складу са Уредбом. Дакле, добијена новчана средства нису могла да се користе за друге сврхе.

С тим у вези, привредни субјект у приватном сектору могао је, поред исплате добијених бесповратних новчаних средства (уплаћених на наменски рачун – исплата директних давања-

COVID-19) запосленима за њихове зараде, односно накнаде зарада (преносом на текуће рачуне запослених), и са свог текућег рачуна код банке да врши исплате зарада и накнада зарада, односно дела зараде и накнаде зараде запосленима за које је добио директна давања, а које исплате је вршио у периоду од маја 2020. године до 15. августа 2020. године независно од месеца (обрачунског периода) за који се врше исплате зараде односно накнаде зараде.

Дакле, привредни субјект у приватном сектору добијена новчана средства могао је да искористи у наведеном периоду (од маја 2020. године до 15. августа 2020. године) за исплате зарада и накнада зарада запосленима, независно од висине износа који са наменског рачуна преноси на текуће рачуне сваког запосленог, односно да ли преноси само на рачуне неких запослених. Привредни субјект у приватном сектору добијена новчана средства могао је да искористи (у наведеном периоду) искључиво за исплате зарада и накнада зарада запосленима, независно од месеца (обрачунског периода) за који се врше исплате зараде односно накнаде зараде.

Поред тога, указујемо да се Уредбом не уређује висина зараде и накнаде зараде, већ се то уређује прописима из области радноправних односа (законом којим се уређује рад, општим актом код послодавца, уговором о раду).

3. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-215/2021-04 од 02.4.2021. год.)

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљ у ублажавања економских

последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Привредни субјекат из члана 9. Уредбе у обавези је да примљена средства по основу директних давања искористи најкасније до 15. августа 2020. године (члан 9. став 7. Уредбе).

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештајима за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у

августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

Привредни субјекти примљена средства по основу директних давања из буџета Републике Србије користе најкасније до 31. октобра 2020. године, истеком ког рока посебни наменски рачуни-COVID-19 се гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна преносе се на посебан буџетски рачун (тачка 10. Закључка).

Имајући у виду наведено, примљена бесповратна новчана средства привредни субјект у приватном сектору био је у обавези да искористи, за исплату зарада и накнаду зарада, најкасније до 15. августа 2020. године, сагласно Уредби, односно најкасније до 31. октобра 2020. године, сагласно Закључку, када се наменски рачуни гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна повлаче и преносе на посебан буџетски рачун.

4. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-228/2021-04 од 02.4.2021. год.)

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу у ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро,

мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Привредни субјекат из члана 9. Уредбе у обавези је да примљена средства по основу директних давања искористи најкасније до 15. августа 2020. године (члан 9. став 7. Уредбе).

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак) привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештајима за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им

исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

Привредни субјекти примљена средства по основу директних давања из буџета Републике Србије користе најкасније до 31. октобра 2020. године, истеком ког рока посебни наменски рачуни – COVID-19 се гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна преносе се на посебан буџетски рачун (тачка 10. Закључка).

Имајући у виду наведено, примљена бесповратна новчана средства привредни субјект у приватном сектору био је у обавези да искористи, за исплату зарада и накнаду зарада, најкасније до 15. августа 2020. године, сагласно Уредби, односно најкасније до 31. октобра 2020. године, сагласно Закључку, када се наменски рачуни гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна повлаче и преносе на посебан буџетски рачун.

5. Остваривање права на коришћење фискалних погодности и директних давања везано за датум оснивања и регистравања код надлежног органа или организације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-765/2020-04 од 31.3.2021. год.)

Према одредби члана 2. тачка 1) Уредбе о фискалним погодностима и директни давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), привредне субјекте у приватном сектору чине сви привредни субјекти који нису обухваћени Списком корисника јавних средстава утврђеним у складу са Правилником о списку корисника јавних средстава („Службени гласник РС“, бр. 93/19), и то:

– резидентна правна лица у смислу закона којим се уређује опорезивање добити правних лица;

– резидентни предузетници (предузетници, предузетници паушалци, предузетници пољопривредници и предузетници друга лица, у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана) и

– огранци и представништва страних правних лица.

Одредбом члана 3. став 3. Уредбе прописано је да привредни субјекти у приватном сектору могу да користе фискалне погодности и директна давања из ове уредбе уколико су пре 15. марта 2020. године основани и регистровани код надлежног органа или организације, односно ако су у наведеном периоду постали обвезници ПДВ.

Сагласно Закључку Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20), привредни субјекти који су основани и регистровани или су стекли статус обвезника ПДВ након 15. марта 2020. године, а закључно са 20. јулом 2020. године, остварују право на директна давања из буџета Републике Србије, као и право на одлагање плаћања пореза и доприноса по основу зараде, накнаде зараде и личне зараде и аконтације пореза и доприноса на приходе од самосталне делатности.

Директна давања се исплаћују у висини од 120% основне минималне нето зараде за март 2020. године по запосленом.

Дакле, сагласно Уредби, привредни субјекти у приватном сектору могли су да користе фискалне погодности и директна давања уколико су пре 15. марта 2020. године основани и регистровани код надлежног органа или организације, односно ако су у наведеном периоду постали обвезници ПДВ, а привредни субјекти у приватном сектору који су регистровани након 15. марта 2020. године, а закључно са 20. јулом 2020. године године (у конкретном случају, привредни субјект је регистрован 28. априла 2020. године)

испуњавали су услове за остваривање права на директна давања према Закључку Владе.

6. Да ли привредни субјект који образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године није поднео до краја месеца априла 2020. године има право на коришћење фискалних погодности и директних давања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-5600/2020-04 од 31.3.2021. год.)

Одредбом члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређују рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Одредбом члана 11. став 1. Уредбе прописано је да привредни субјекти у приватном сектору прихватају коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом подношењем Обрасца ППП-ПД са означеним датумом плаћања 4. јануар 2021. године.

Сагласно члану 11. став 2. Уредбе, привредни субјекти из става 1. овог члана могу да користе фискалне погодности и директна давања прописана овом уредбом:

– за сва три месеца уколико Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја априла 2020. године;

– за два месеца уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја маја 2020. године и

– за један месец уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја јуна 2020. године.

Имајући у виду наведено, привредни субјект у приватном сектору може да оствари право на директна давања чија исплата је у мају 2020. године подношењем пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД за обрачунски период, у конкретном случају, март 2020. године, уколико се такав Образац ППП-ПД са означеним датумом плаћања 4. јануар 2021. године достави до краја априла 2020. године.

Дакле, привредни субјект у приватном сектору који предметну пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године није поднео до краја месеца априла 2020. године, у конкретном случају поднео је по истеку тог рока – у мају 2020. године, није испуњавао услове за остваривање права на

коришћење директних давања чија исплата се вршила у мају 2020. године, сагласно чл. 9. и 11. Уредбе.

7. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-5499/2020-04 од 30.3.2021. год.)

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу у ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и

накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Привредни субјекат из члана 9. Уредбе у обавези је да примљена средства по основу директних давања искористи најкасније до 15. августа 2020. године (члан 9. став 7. Уредбе).

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештајима за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

Привредни субјекти примљена средства по основу директних давања из буџета Републике Србије користе најкасније до 31. октобра 2020. године, истеком ког рока посебни наменски рачуни – COVID-19 се гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна преносе се на посебан буџетски рачун (тачка 10. Закључка).

Имајући у виду наведено, примљена бесповратна новчана средства привредни субјект у приватном сектору био је у обавези да искористи, за исплату зарада и накнаду зарада, најкасније до 15. августа 2020. године, сагласно Уредби, односно најкасније до 31. октобра 2020. године, сагласно Закључку, када се наменски рачуни гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна повлаче и преносе на посебан буџетски рачун.

8. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-5982/2020-04 од 30.3.2021. год.)

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Привредни субјекат из члана 9. Уредбе у обавези је да примљена средства по основу директних давања искористи најкасније до 15. августа 2020. године (члан 9. став 7. Уредбе).

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештајима за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

Привредни субјекти примљена средства по основу директних давања из буџета Републике Србије користе најкасније до 31. октобра 2020. године, истеком ког рока посебни наменски рачуни – COVID-19 се гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна преносе се на посебан буџетски рачун (тачка 10. Закључка).

Имајући у виду наведено, примљена бесповратна новчана средства привредни субјект у приватном сектору био је у обавези да искористи, за исплату зарада и накнаду зарада, најкасније до 15. августа 2020. године, сагласно Уредби, односно најкасније до 31. октобра 2020. године, сагласно Закључку, када се наменски рачуни гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна повлаче и преносе на посебан буџетски рачун.

9. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-5544/2020-04 од 29.3.2021. год.)

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору

и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Привредни субјекат из члана 9. Уредбе у обавези је да примљена средства по основу директних давања искористи најкасније до 15. августа 2020. године (члан 9. став 7. Уредбе).

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештајима за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у

августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

Привредни субјекти примљена средства по основу директних давања из буџета Републике Србије користе најкасније до 31. октобра 2020. године, истеком ког рока посебни наменски рачуни – COVID-19 се гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна преносе се на посебан буџетски рачун (тачка 10. Закључка).

Имајући у виду наведено, примљена бесповратна новчана средства привредни субјект у приватном сектору био је у обавези да искористи, за исплату зарада и накнаду зарада, најкасније до 15. августа 2020. године, сагласно Уредби, односно најкасније до 31. октобра 2020. године, сагласно Закључку, када се наменски рачуни гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна повлаче и преносе на посебан буџетски рачун.

10. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-5836/2020-04 од 29.3.2021. год.)

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу у ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро,

мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Привредни субјекат из члана 9. Уредбе у обавези је да примљена средства по основу директних давања искористи најкасније до 15. августа 2020. године (члан 9. став 7. Уредбе).

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештајима за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

Привредни субјекти примљена средства по основу директних давања из буџета Републике Србије користе најкасније до 31. октобра 2020. године, истеком ког рока посебни наменски рачуни – COVID-19 се гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна преносе се на посебан буџетски рачун (тачка 10. Закључка).

Имајући у виду наведено, примљена бесповратна новчана средства привредни субјект у приватном сектору био је у обавези да искористи, за исплату зарада и накнаду зарада, најкасније до 15. августа 2020. године, сагласно Уредби, односно најкасније до 31. октобра 2020. године, сагласно Закључку, када се наменски рачуни гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна повлаче и преносе на посебан буџетски рачун.

11. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-6014/2020-04 од 29.3.2021. год.)

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и

накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Привредни субјекат из члана 9. Уредбе у обавези је да примљена средства по основу директних давања искористи најкасније до 15. августа 2020. године (члан 9. став 7. Уредбе).

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештајима за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

Привредни субјекти примљена средства по основу директних давања из буџета Републике Србије користе најкасније до 31. октобра 2020. године, истеком ког рока посебни наменски рачуни – COVID-19 се гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна преносе се на посебан буџетски рачун (тачка 10. Закључка).

Имајући у виду наведено, примљена бесповратна новчана средства привредни субјект у приватном сектору био је у обавези да искористи, за исплату зарада и накнаду зарада, најкасније до 15. августа 2020. године, сагласно Уредби, односно најкасније до 31. октобра 2020. године, сагласно Закључку, када се наменски рачуни гасе а неискоришћена средства са тих рачуна повлаче и преносе на посебан буџетски рачун.

12. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Закључком Владе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-5707/2020-04 од 29.3.2021. год.)

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештај има за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

Привредни субјекти примљена средства по основу директних давања из буџета Републике Србије користе најкасније до 31. октобра 2020. године, истеком ког рока посебни наменски рачуни – COVID-19 се гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна преносе се на посебан буџетски рачун (тачка 10. Закључка).

Имајући у виду наведено, примљена бесповратна новчана средства привредни субјект у приватном сектору био је у обавези да искористи, за исплату зарада и накнада зарада, најкасније до 31. октобра 2020. године, сагласно Закључку, када се наменски рачуни гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна повлаче и преносе на посебан буџетски рачун.

13. Крајњи рок за коришћење директних давања за исплату зарада и накнаду зарада запосленима у складу са Уредбом односно Закључком Владе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-5501/2020-04 од 29.3.2021. год.)

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу у ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратни новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период

април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Привредни субјекат из члана 9. Уредбе у обавези је да примљена средства по основу директних давања искористи најкасније до 15. августа 2020. године (члан 9. став 7. Уредбе).

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештајима за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

Привредни субјекти примљена средства по основу директних давања из буџета Републике Србије користе најкасније до 31. октобра 2020. године, истеком ког рока посебни наменски рачуни – COVID-19 се гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна преносе се на посебан буџетски рачун (тачка 10. Закључка).

Имајући у виду наведено, примљена бесповратна новчана средства привредни субјект у приватном сектору био је у обавези да искористи, за исплату зарада и накнаду зарада, најкасније до 15. августа 2020. године, сагласно Уредби, односно најкасније до 31. октобра 2020. године, сагласно Закључку, када се наменски рачуни

гасе, а неискоришћена средства са тих рачуна повлаче и преносе на посебан буџетски рачун.

14. Губљење права на коришћење фискалних погодности и директних давања због смањења броја запослених за више од 10%

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-58/2021-04 од 03.02.2021. год.)

Према одредби члана 12. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 11 60/20, у даљем тексту: Уредба), привредни субјекат у приватном сектору губи право на коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом уколико у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. ове уредбе, смањи број запослених за више од 10% не рачунајући запослене који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. ове уредбе.

Сходно наведеном, у свим случајевима смањења броја запослених (у конкретном случају, отказом уговора о раду од стране послодавца, односно запосленог) за више од 10% у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања, не рачунајући у проценат смањења запослене који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта

2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директни давања, а којима је радни однос престао истеком рока на који је уговор о раду закључен, нису испуњени услови за наставак коришћења фискалних погодности и директних давања привредним субјектима у приватном сектору сагласно Уредби.

15. Да ли је предузетник који је истовремено имао статус запосленог код послодавца имао право на директна давања?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-5646/2020-04 од 01.02.2021. год.)

Према одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Број запослених из става 1. овог члана код предузетника, предузетника паушалаца, предузетника пољопривредника и предузетника другог лица увећава се за 1 (један), осим случају када предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник или предузетник друго лице имају истовремено и статус запосленог или корисника пензије (члан 9. став 2. Уредбе).

Имајући у виду наведено, предузетник који је истовремено имао статус запосленог код послодавца, сагласно Уредби, није могао да оствари за себе лично (као физичко лице које је предузетник) право на уплату директних давања привредним субјектима у приватном сектору. Право на директна давања за то физичко лице, у складу са Уредбом, могао је да оствари послодавац код кога је то физичко лице у радном односу.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли се по основу стеченог професионалног звања у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа, односно звања стеченог у складу са законима наведеним у члану 63. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19) једног физичког лица, уз претпоставку да су испуњени остали услови прописани чланом 18. Закона о рачуноводству, може издати дозвола за пружање рачуноводствених услуга и правном лицу и предузетнику?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00354/2021-16 од 09.4.2021. год.)

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

Одредбама члана 18. ст. 1. и 2. прописано је да у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга (у даљем тексту: Регистар)

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 (у даљем тексту: Комора) 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.

Чланом 18. став 3. Закона прописано је да правно лице које има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга, оснивач, односно стварни власник, као и члан органа управљања тог друштва, не може бити правно лице, сарадник правног лица, нити правно лице повезано с тим правним лицем у складу са законом, које је осуђено правноснажном пресудом за кривично дело, у смислу закона којим се уређује одговорност правних лица за кривична дела, односно физичко лице које је правноснажно осуђено за кривична дела из члана 16. став 5. овог закона.

Дозволу из става 5. овог члана решењем издаје Комора 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.

Предузетник који има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга, као ни сарадник предузетника, не може бити лице које је правноснажно осуђено за кривична дела из члана 16. став 5. овог закона.

Прелазном одредбом члана 63. Закона прописано 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).

Према подацима из предметног захтева, Комори се обратило правно лице захтевом за издавање дозволе за пружање рачуноводствених услуга. Комора је претходно донела Решење о издавању дозволе за пружање рачуноводствених услуга предузетнику који је као један од доказа у смислу члана 18. Закона доставио доказ о стеченом професионалном звању у складу са прописима наведеним у члану 63. Закона, за одређено физичко лице. Након подношења захтева за издавање дозволе од стране правног лица, а увидом у достављену документацију, Комора је утврдила да је правно лице као један од доказа доставило и доказ о томе да је поменуто физичко лице (којем је у својству предузетника већ издата дозвола за пружање рачуноводствених услуга), са стеченим професионалним звањем у складу са прописима наведеним у члану 63. Закона, у радном односу са пуним радним временом код правног лица, подносиоца захтева за издавање дозволе.

Имајући у виду горе наведено, мишљења смо да у конкретном случају Комора не може донети решење о издавању дозволе

за пружање рачуноводствених услуга правном лицу, уколико је то правно лице као један од услова у смислу члана 18. став 2. тачка 3) Закона, доставило доказ да је физичко лице са стеченим професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије сагласно Закону, а које је запослено са пуним радним временом у том правном лицу, исто оно лице којем је у својству предузетника (уз доказ да је то физичко лице са стеченим професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије у смислу члана 18. став 6. тачка 3) Закона) раније издата дозвола за пружање рачуноводствених услуга од стране Коморе.

Додатно напомињемо да се подаци о физичком лицу које има стечено професионално звање у области рачуноводства или ревизије у смислу Закона јавно објављују у Регистру који води Агенција за привредне регистре, као саставни део података о конкретном правном лицу, односно предузетнику које има дозволу за пружање рачуноводствених услуга у складу са Законом. Самим тим, овим путем указујемо да није дозвољено да једно физичко лице које испуњава услов у смислу стеченог професионалног звања у области рачуноводства или ревизије сагласно Закону буде наведено у Регистру на два места истовремено, тј. у оквиру података о предузетнику и правном лицу (не могу бити издате две дозволе за пружање рачуноводствених услуга, а по основу испуњености услова у погледу стеченог професионалног звања сагласно Закону за исто физичко лице).

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 АПРИЛУ 2021. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о потврђивању Уговора о зајму (Пројекат изградње широкопојасне комуникационе инфраструктуре у руралним пределима) између Републике Србије и Европске банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 6/2021
Закон о изменама Закона о буџету Републике Србије за 2021. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 40 од 22. априла 2021.
Закон о Привременом регистру пунолетних држављана Републике Србије којима се уплаћује новчана помоћ за ублажавање последица пандемије болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 40 од 22. априла 2021.
Закон о изменама Закона о утврђивању гарантне шеме као мера подршке привреди за ублажавање последица пандемије болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 40 од 22. априла 2021.

Закон о утврђивању друге гарантне шеме као мера додатне подршке привреди услед продуженог негативног утицаја пандемије болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 40 од 22. априла 2021.
Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 44 од 29. априла 2021.
Закон о допуни Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 44 од 29. априла 2021.
Закон о електронском фактурисању	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 44 од 29. априла 2021.
Закон о измени Закона о роковима измирења новчаних обавеза у комерцијалним трансакцијама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 44 од 29. априла 2021.
Закон о измени и допунама Закона о осигурању	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 44 од 29. априла 2021.
Закон о потврђивању Споразума између Владе Републике Србије и Владе Народне Републике Кине о узајамном признавању Програма АЕО Управе царина Министарства финансија Републике Србије и Програма за управљање кредитима предузећа Генералне царинске администрације Народне Републике Кине	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 8/2021

УРЕДБЕ	
Уредба о облику и садржају регистра елемената електронских фискалних уређаја, врстама електронских фискалних уређаја, начину њиховог коришћења и одобравања, аутоматској обустави рада електронског фискалног уређаја, појединостима алтернативног приступа сталној интернет вези и начину увида у податке достављене Пореској управи	Сл. гласник РС, бр. 32 од 02. априла 2021.
Уредба о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја	Сл. гласник РС, бр. 32 од 02. априла 2021.
Уредба о измени и допуни Уредбе о утврђивању Програма распореда и коришћења субвенција за подршку раду угоститељске и туристичке привреде због потешкоћа у пословању проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2	Сл. гласник РС, бр. 38 од 16. априла 2021.

Уредба о измени Уредбе о утврђивању Програма распореда и коришћења субвенција за подршку раду туристичких водича и туристичких пратилаца због потешкоћа у пословању проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2	Сл. гласник РС, бр. 38 од 16. априла 2021.
--	--

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о порезу на додату вредност	Сл. гласник РС, бр. 37 од 14. априла 2021.
Правилник о измени Правилника о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова	Сл. гласник РС, бр. 41 од 23. априла 2021.
Правилник о начину пријаве за добијање новчане помоћи, начину исплате новчане помоћи и подношења рекламација	Сл. гласник РС, бр. 42 од 27. априла 2021.

ОДЛУКЕ

Одлука о изменама и допунама Одлуке о оснивању, почетку и престанку рада царинарница, царинских испостава, одсека и царинских реферата	Сл. гласник РС, бр. 38 од 16. априла 2021.
--	--

<p>Одлука о измени Одлуке о образовању Мреже за борбу против превара и управљање неправилностима у поступању са финансијским средствима Европске уније</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 38 од 16. априла 2021.</p>
--	--

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