



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 2
фебруар 2023.
година LXIII
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 2
фeбруар 2023.
година LXIII
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, потпредседник Владе и министар финансија

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

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

Припрема
Штампарија Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

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

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

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

1. Порески третман преноса права својине на гаражним местима у случају када привредно друштво жели да право својине на два гаражна места пренесе бившој супрузи једног од чланова привредног друштва који има преко 25% учешће у капиталу привредног друштва и који је у радном односу у привредном друштву.....5

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман накнада од услуга транспорта робе бродом које (услуге) је нерезидентно правно лице (лице Б) пружило резидентном правном лицу (лицу А).....9

2. Признавање расхода у пореском билансу огранка по основу накнаде од закупа опреме 13

3. Признавање расхода обвезника насталих књижењем амортизације дисконта бескаматног зајма добијеног од нерезидентног матичног правног лица, при чему се предметни зајам у пословним књигама обвезника признаје у складу са прописима о рачуноводству и МСФИ 9 (Финансијски инструменти) 15

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Опорезивање прихода физичких лица по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем у случају

када их држављани Републике Србије остварују од Европске банке за обнову и развој и Савета Европе23

2. Порески третман прихода који од страног правног лица оствари физичко лице - страни држављанин и порески резидент Републике Србије по основу свог рада на територији Републике Србије, сагласно уговору о раду који је закључио са тим страним правним лицем као послодавцем (нерезидентно правно лице које нема регистрован ни огранак, ни представништво, као ни повезано правно лице у Републици Србији) према прописима стране државе где се налази седиште тог правног лица30

3. Остваривање права на пореско ослобођење по основу заснивања радног односа са новозапосленим лицем36

АКЦИЗЕ

1. Тарифна ознака царинске тарифе и акцизни третман производа - никотинских јастучића, односно кесица за жвакање без дувана (са никотином)39

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају пружања услуге одржавања и обезбеђења стамбених зграда у стамбеном насељу West 65, Нови Београд, од стране привредног субјекта који има потписане уговоре о пружању наведених услуга са Стамбеним заједницама, при чему се рачуни издају власницима посебних делова зграде, у складу са прописима који регулишу област становања и одржавања зграда41

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у фебруару 2023. године43

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Порески третман преноса права својине на гаражним местима у случају када привредно друштво жели да право својине на два гаражна места пренесе бившој супрузи једног од чланова привредног друштва који има преко 25% учешће у капиталу привредног друштва и који је у радном односу у привредном друштву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-987/2022-04 од 12.1.2023. год.)

Како се наводи, привредно друштво је у својству купца закључило уговор о купопродаји два гаражна места која се налазе у подземној гаражи стамбено-пословног објекта, тако да је по том основу плаћен ПДВ који није коришћен као одбитни јер промет није везан на пословање. Даље се наводи да се у пословним књигама ова имовина води као имовина привредног друштва и амортизује се, па се у том смислу истиче да имовина није од стране оснивача-чланова унета у привредно друштво у виду неновчаног капитала. С тим у вези, наводите да привредно друштво жели да право својине на описаним гаражним местима пренесе бившој супрузи једног од чланова привредног друштва који има преко 25% учешће у капиталу привредног друштва и који је у радном односу у привредном друштву. Истиче се да би се пренос права својине извршио закључењем уговора о поклону, а мотив за закључење тог уговора се „не проналази у личном односу између бивших супружника, већ искључиво у захвалности привредног друштва према том бившем супружнику једног од чланова друштва, без било какве обавезе преносиоца према стицаоцу“.

1. Са сјановишија Закона о порезу на доходак грађана

Одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети Законом.

Порезу на доходак грађана подлежу приходи наведени у члану 3. став 1. ЗПДГ, било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин (члан 3. ЗПДГ).

Порески обвезник је физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез (члан 6. ЗПДГ).

Према одредби члана 85. став 1. тачка 16) ЗПДГ, осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и сви други приходи физичког лица, који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

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

Одредбом члана 2. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21, у даљем тексту: ЗПД) прописано је да је привредно друштво правно лице које обавља делатност у циљу стицања добити.

Полазећи од тога да је привредно друштво, сагласно ЗПД, правно лице које обавља делатност у циљу стицања добити, сматрамо

да давање (без накнаде) које врши привредно друштво с намером (*animus donandi*) да се захвали физичком лицу (у конкретном случају, бившем супружнику члана тог привредног друштва, који члан је у радном односу у сопственом привредном друштву), у случају када је захвалност мотивисана таквим међусобним односом у коме ово давање представља еквивалент за неку активност физичког лица у односу на даваоца или за његов нарочити статус према привредном друштву, по својој природи представља доходак физичког лица који подлеже опорезивању као други приход сагласно члану 85. став 1. тачка 16) ЗПДГ.

2. Са сјановишија Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПИ), порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. ЗПИ, као и права трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку или стамбеном комплексу, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Према одредби члана 14. став 3. ЗПИ, у смислу тог закона, поклоном се сматра и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са одредбама ст. 1, 2. и 4. до 6. тог члана.

Одредбом члана 14. став 4. тач. 1) и 2) ЗПИ прописано је да се поклоном, у смислу тог закона, не сматра:

- пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. тог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

- приход физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања

порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана.

Обвезник пореза на наслеђе и поклон је резидент и нерезидент Републике Србије, односно отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд, који нема својство правног лица а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом, који наследи или на поклон прими право из члана 14. став 1. ЗПИ на непокретности која се налази на територији Републике Србије (члан 15. став 1. ЗПИ).

Према томе, пренос без накнаде права својине на гаражним местима, који привредно друштво по основу уговора названог уговором о поклону врши бившој супрузи члана тог привредног друштва (чије је учешће у капиталу друштва преко 25% и који је у том друштву у радном односу) није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон кад је тај пренос предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана.

Указујемо да у сваком конкретном случају надлежни порески орган утврђује пореске чињенице према њиховој економској суштини, што подразумева и да ли је реч о правном послу без накнаде при чему - ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао (нпр. да ли је поклонопримац био у радном односу у друштву или члан друштва па се пренос врши на име прихода које му друштво дугује, да ли су удели које бивши супружник поклонопримца има у капиталу поклонодавца заједничка имовина бивших супружника стечена у браку па се преносом права на непокретности поклонодавцу врши развргнуће те заједнице и регулишу одговарајући односи између друштва и члана...).

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман накнада од услуга транспорта робе бродом које (услуге) је нерезидентно правно лице (лице Б) пружио резидентном правном лицу (лицу А)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01030/2022-04 од 10.02.2023. год.)

Како (поред осталог) наводите, нерезидентно правно лице Б је уписано у надлежни регистар на Маршалским острвима (земљи која припада листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом), али које (према вашем мишљењу, као и према правном систему Маршалских острва) није и резидент Маршалских острва.

Ово из разлога:

- јер су власници нерезидентног правног лица Б, три физичка лица (резидента Републике Турске) који су и стварни власници прихода који остварује нерезидентно правно лице Б;

- јер је промет извршен на рачун нерезидентног правног лица Б који је (рачун) отворен у Републици Турској (уз поседовање ПИБ-а);

- јер власници (физичка лица) нерезидентног правног лица Б порез на приходе које нерезидентно правно лице Б оствари плаћају у Републици Турској;

- јер се место стварне управе нерезидентног правног лица Б налази у Републици Турској.

С обзиром на изнето, постављате питање дали се нерезидентно правно лице Б сматра пореским резидентом Републике Турске (што, посредно, и ви закључујете) у ком случају (онда) порески третман наведених накнада од услуга треба посматрати у складу са одредбама билатералног уговора о избегавању двоструког опорезивања између Републике Србије и Републике Турске (неопорезивања предметних

накнада у Републици Србији већ, само, у Републици Турској као земљи резидентности правног лица Б - прим. МФ), а не у складу са одговарајућим одредбама Закона о порезу на добит правних лица које се односе на опорезивање накнада од услуга које резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

І Са аспектиа примене Закона о порезу на добити правних лица

Према члану 3а став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), нерезидентним правним лицем из јурисдикције са преференцијалним пореским системом сматра се нерезидентно правно лице које: 1) је основано на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, или 2) има регистровано седиште на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, или 3) има седиште управе на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, или 4) има место стварне управе на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом.

У складу са чланом 3а став 3. Закона, став 2. овог члана се не примењује у случају да се нерезидентно правно лице може сматрати резидентом друге државе уговорнице за потребе примене међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања између те државе и Републике Србије.

Сагласно члану 40. став 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: 1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона; 2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада); 3) камата; 4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике; 5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

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

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и да статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидентно правно лице доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација, уколико се нерезидентно правно лице, у конкретном случају, може сматрати резидентом Републике Турске (а не Маршалских острва), неће се примењивати одредба члана 3а став 2. Закона.

II Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

Између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Турске закључен је Уговор о избегавању двоструког

опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист - Међународни уговори“, бр. 3/06, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2008. године.

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

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 1. (Лица на која се примењује Уговор) Уговора, Уговор се примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице.

Сходно члану 4. (Резидент) став 1. Уговора, израз „резидент државе уговорнице“ (у конкретном случају, Републике Турске), за потребе овог уговора, означава лице које, према законима те државе (у конкретном случају, Републике Турске) подлеже опорезивању у тој држави (у конкретном случају, Републици Турској) по основу свог пребивалишта, боравишта, законског седишта, седишта управе или другог мерила сличне природе и, укључује ту државу, њену политичку јединицу или јединицу локалне самоуправе. Овај израз, међутим, не обухвата лице које у тој држави подлеже опорезивању само за доходак из извора у тој држави или само за имовину која се у њој налази.

Истовремено, сходно члану 4. (Резидент) став 3. Уговора, ако је, према одредбама става 1. овог члана, лице, осим физичког, резидент обе државе уговорнице, надлежни органи држава уговорница настојаће да случај реше заједничким договором имајући у виду његово законско седиште или седиште стварне управе или било који други значајни критеријум.

С обзиром на изнето, а у циљу заузимања коначног става у погледу основног питања, да ли је нерезидентно правно лице Б

порески резидент Републике Турске, потребно је да нерезидентно правно лице Б, у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација, статус резидента Републике Турске докаже на прописаном обрасцу Републике Србије или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује (потписује и оверава - прим. М.Ф.) надлежни орган Републике Турске. Сходно члану 3. (Опште дефиниције) став 1. тачка 10. Уговора, то је Министар финансија Републике Турске, односно његов овлашћени представник.

Веродостојност и валидност потврде ће, у оквиру својих надлежности, утврђивати Пореска управа Републике Србије која ће, у случају, потребе, контактирати надлежне органе Републике Турске.

2. Признавање расхода у пореском билансу огранка по основу накнаде од закупа опреме

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-802/2022-04 од 03.02.2023. год.)

Ради извођења грађевинских радова, нерезидентно правно лице основало је на територији Републике Србије огранак, при чему нерезидентно правно лице (централа) даје у закуп (на основу закљученог уговора) покретне ствари огранку (ради обављања делатности) који, по основу испостављених фактура од стране централе, у својим пословним књигама евидентира расход, али уговорену закупнину не исплаћује закуподавцу (својој централи) дужи временски период. С тим у вези, поставља се питање пореско-правног третмана обрачунате а неисплаћене закупнине, са аспекта Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон).

Према одредби члана 3. став 1. Закона, нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидентни обвезник) подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике на начин прописан овим законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Сходно члану 4. став 1. Закона, стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност, а нарочито, између осталог, огранак.

Сагласно члану 5. став 1. Закона, 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 4) 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 накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике.

Изузетно од става 1. овог члана, на приходе из тачке 4) тог става које нерезидентно правно лице остварује од исплатиоца који није дужан да обрачунава, обуставља и плаћа порез по одбитку, обрачунава се и плаћа порез по решењу из става 7. овог члана (члан 40. став 8. Закона). С тим у вези, с обзиром да огранак не исплаћује накнаду (по основу закупа) својој нерезидентној централи (као закуподавцу), не постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза по решењу сходно члану 40. став 8. Закона.

Имајући у виду да огранак и нерезидентна централа чине један правни субјект, при чему је огранак само један организациони део са прецизним овлашћењима у правном промету, централа у потпуности опредељује на који начин ће обезбедити услове за рад огранка, тј. дали бестеретно или закључењем двострано обавезујућег правног посла. Из садржине поднетог дописа произилази да накнада за закуп није плаћена у роковима који су уобичајени у правном промету, као и да се не може закључити када ће огранак започети са плаћањем закупнине па, с тим у вези, мишљења смо (а узимајући у обзир све претходно наведено) да се у конкретном случају може сматрати да је централа на бестеретан начин обезбедила услове за рад свог огранка све док огранак не изврши плаћање накнаде у складу са закљученим уговором.

Обрачунати а неисплаћени расход по основу закупа, огранак на обрасцу пореског биланса исказује на редном броју 6. - трошкови који нису документовани. Међутим, уколико у неком од наредних пореских периода огранак изврши плаћање закупнине, за износ плаћене закупнине огранак умањује износ са редног броја 1. - добитак пословне године.

3. Признавање расхода обвезника насталих књижењем амортизације дисконта бескаматног зајма добијеног од нерезидентног матичног правног лица, при чему се предметни зајам у пословним књигама обвезника признаје у складу са прописима о рачуноводству и МСФИ 9 (Финансијски инструменти)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-805/2022-04 од 31.01.2023. год.)

По питању начина евидентирања у пословним књигама обвезника обрачунатог умањења (дисконт) бескаматног зајма добијеног од повезаног лица, као и амортизације предметног

дисконта, с обзиром да су обавезе по основу зајма, у конкретном случају, накнадно одмеравање по амортизованој вредности, обратили смо се Сектору за финансијски систем, који се, у оквиру своје надлежности, изјаснио на следећи начин:

„...Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон, 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 који је доставио обвезник, између осталог, наведено је следеће:

- Друштво са седиштем у земљи чланици Европске уније (у даљем тексту: Матично лице) је власник 100% удела у друштву из Србије (у даљем тексту: Порески обвезник). Матично лице је пореском обвезнику одобрило бескалатни интеркомпанијски зајам (у даљем тексту: Зајам), са роком доспећа 31. август 2024. године.

Рачуноводствено обухватање обавезе на основу Зајма, односно иницијалног признавања и накнадног одмеравања, је дато у наставку:

- Оквир за састављање финансијских извештаја Пореског обвезника је важећи Закон о рачуноводству („Сл. гласник РС“,

бр. 73/19 н 44/21 - др. закон), односно МСФИ у смислу Закона о рачуноводству;

- Порески обвезник је у складу са захтевима Међународног стандарда финансијског извештавања 9: Финансијски инструменти (у даљем тексту: МСФИ9), односно Међународног рачуноводственог стандарда 39 - Финансијски инструменти: признавање и одмеравање (у даљем тексту: МРС 39), обавезе по основу Зајма иницијално признао у вредности примљеног Зајма умањене за обрачунати дисконт на основу свођења обавезе на фер вредност;

- У износу укупно обрачаног дисконта признат је и остали основни капитал, имајући у виду да на овај начин обрачунати дисконт представља давање од стране матичног правног лица;

- На основном рачуну обавеза по основу Зајма, Зајам је исказан у висини номиналне вредности зајма, док је обрачунати дисконт признат на корективном рачуну као умањење основног рачуна Зајма;

- Обавезе по основу Зајма накнадно су одмераване по амортизованој вредности, тако што је укупно обрачунати дисконт амортизован и исказан на терет расхода од камата у свакој пословној години;

- Финансијски извештаји Пореског обвезника били су предмет независне ревизије, где није било запажања по основу горе наведеног рачуноводственог обухватања.

Одредбама члана 2. тачка 4) Закона прописано је да су Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона: Концептуални оквир за финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди - МРС (International Accounting Standards - IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања - МСФИ (International Financial Reporting Standards - IFRS), тумачења издата од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC), чији је превод

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

У складу са МСФИ 9: Финансијски инструменти, искључиво по трансакционој цени почетно се признају (евидентирају) само потраживања по основу продаје (настала у складу са МСФИ 15: Приход од уговора са купцима) - која не садрже значајну компоненту финансирања и за која је примењена опција из тачке 63. МСФИ 15 (иако садрже значајну компоненту финансирања, очекује се да неће протећи дуже од годину дана од промета добара и услуга и наплате по том основу, па могу да се признају по трансакционој цени).

За сва остала финансијска средства и обавезе (што укључује и кредите и зајмове), важи опште правило из тачке 5.1.1 МСФИ 9 да се почетно признају:

- по фер вредности - уколико је реч о финансијском средству и обавези које се води по фер вредности кроз Биланс успеха, или
- по фер вредности увећаној или смањеној за трошкове трансакције који се могу директно приписати стицању или емитовању финансијског средства или финансијске обавезе - уколико се води по амортизованој вредности или по фер вредности кроз остали резултат.

Када је реч о средству, односно обавези по тржишним условима, трансакциона цена ће, по правилу, одговарати фер

вредности, па у том случају неће бити потребне никакве корекције у почетном признавању. Ово је случај за редовне кредите банака, али и за позајмице (од повезаних и неповезаних страна) које су по свим аспектима уговорене по тржишним условима - уговорена каматна стопа одговара каматној стопи по којој би се конкретни ентитет у датом тренутку могао задужити у истом износу, року, начину отплате, обезбеђења и другим битним одликама кредита, односно зајма.

Међутим, уколико је конкретни зајам уговорен по нешто другачијој каматној стопи - вишој или нижој него што је тржишна каматна стопа у конкретним околностима - зајмодавац и зајмопримац су (у великом броју случајева) дужни да методом ефективне каматне стопе, примењујући тржишну уместо уговорене каматне стопе, прерачунају дисконтовану вредност датог, односно добијеног зајма - и по тој фер вредности признају средство, односно обавезу, а разлику евидентирају као добитак или губитак.

Посебно указујемо да уколико је зајам између повезаних правних лица под заједничком контролом (што је случај из предметног питања), односно између зависног правног лица и власника (физичког лица или матичног правног лица) - тај добитак или губитак настао као разлика између обрачунате фер вредности и номиналне трансакционе вредности суштински представља допринос власника или расподелу власницима. У том случају, независно од конкретног плана отплате, и зајмодавац и зајмопримац евидентирају приходе, односно расходе од камате применом ефективне каматне стопе - развојем дисконта по тржишној каматној стопи - чиме ће се обрачуната (уместо уговорене) главница укамаћивати до износа који стварно треба да се отплати.

Дакле, имајући у виду све наведено, мишљења смо да је у конкретном случају Порески обвезник поступио исправно са

рачуноводственог аспекта и са становишта примене релевантних МСФИ, с обзиром да је на основном рачуну обавеза по основу добијеног Зајма, исказан Зајам у висини номиналне вредности истог, док је обрачунати дисконт признат на корективном рачуну као умањење основног рачуна Зајма. Такође, обавезе по основу Зајма накнадно су одмераване по амортизованој вредности тако што је укупно обрачунати дисконт амортизован и исказан у пословним књигама Пореског обвезника на терет расхода од камата у свакој пословној години.

На крају, желимо да укажемо да је, сагласно члану 43. став 2. Закона, за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању, односно консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени), односно, у конкретном случају, Порески обвезник је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом регулативом (МСФИ), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутом регулативом.“

У смислу члана 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДП), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним у билансу успеха, који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП,

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

Чланом 59. став 1. ЗПДПЈ прописано је да се трансферном ценом сматра цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Према члану 60. ст. 1. и 2. ЗПДПЈ, обвезник је дужан да у свом пореском билансу посебно прикаже трансакције из члана 59. став 1. овог закона, камату по основу депозита, као и камату по основу зајма, односно кредита, до нивоа прописаног одредбама члана 62. овог закона.

Сагласно одредби члана 60. став 3. ЗПДПЈ, обвезник је дужан да уз порески биланс приложи документацију у оквиру које и на начин који пропише министар финансија, заједно са трансакцијама из члана 59. став 1. овог закона и ст. 1. и 2. овог члана, посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке“).

У смислу одредбе члана 62. став 1. ЗПДПЈ, код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица из члана 59. овог закона, пореском обвезнику, изузев банци и даваоцу финансијског лизинга, признаје се као расход у пореском билансу камата и припадајући трошкови на зајам, односно кредит одобрен до висине четвороструке вредности обвезниковог сопственог капитала.

Имајући у виду наведене одредбе ЗПДПЈ, као и цитирано мишљење према коме је обвезник, у конкретном случају „поступио исправно са рачуноводственог аспекта и са становишта примене релевантних МСФИ, с обзиром да је на основном рачуну обавеза по основу добијеног зајма исказан Зајам у висини номиналне вредности истог, док је обрачунати дисконт признат на корективном рачуну као умањење основног рачуна Зајма“, при чему су „обавезе по основу

Зајма накнадно одмераване по амортизованој вредности, тако што је укупно обрачунати дисконт амортизован и исказан у пословним књигама Пореског обвезника на терет расхода од камата у свакој пословној година“, сматрамо да се тако исказан расход (од камата) признаје у пореском билансу обвезника.

Међутим, имајући у виду да се, у конкретном случају, ради о трансакцији (зајму) између повезаних лица, мишљења смо да се предметни расход признаје у складу са правилима о утањеној капитализацији и трансферним ценама, на начин прописан одредбама ЗПДПЛ.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Опорезивање прихода физичких лица по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем у случају када их држављани Републике Србије остварују од Европске банке за обнову и развој и Савета Европе
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-7/2023-04 од 01.02.2023. год.)

Одговоре у вези са питањима под 1, 3 и 4. из основног захтева доставићемо накнадно.

Одредбама члана 20. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да обавезе плаћања пореза на зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, односно код представника или службеника таквих представништава или организација, ослобођени су:

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

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

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

Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција;

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

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

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

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

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

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

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

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

Сагласно одредби члана 6. тачка 17) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон о доприносима), лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада). Уговорена накнада је накнада за рад у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду, сагласно тачки 18) тог члана закона.

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

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

Доприноси за лица из члана 57. став 2. овог закона, која у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године остварују уговорену накнаду од лица које приликом исплате накнаде није обвезник обрачунавања и плаћања доприноса,

утврђују се решењем пореског органа и плаћају сагласно одредбама закона којим се уређује порез на доходак грађана, које се односе на уговорену накнаду на коју се порез плаћа самоопорезивањем, остварену у том периоду (члан 64в Закона о доприносима).

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

1. Споразумом о оснивању Европске банке за обнову и развој („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори“, бр. 5/91 и „Службени лист СЦГ - Међународни уговори“, бр. 3/05 и „Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 1/12, у даљем тексту: Споразум), одредбом члана 53. став 6. прописано је да ће директори, заменици директора, функционери и радници Банке плаћати интерни ефективни порез, у корист Банке, на плате и остала примања која исплаћује Банка, под условима које ће одредити и по правилима која треба да усвоји Одбор гувернера у току једне године од дана ступања на снагу овог споразума. Од дана када овај порез буде примењен, такве плате и остала примања ће бити изузети из националног пореза на доходак. Међутим, чланице могу узимати у обзир плате и остала примања која су на тај начин изузета приликом оцењивања висине пореза који треба применити на доходак из осталих извора.

Сагласно ставу 7. члана 53. Споразума, изузетно од одредаба става 6. тог члана, чланица може депоновати са својим инструментом ратификације, прихватања или одобрења изјаву да ова чланица задржава за себе, за своје политичке потподеле или своје локалне органе право да опорезује плате и остала примања која Банка исплаћује грађанима или држављанима ове чланице. Банка ће бити изузета из сваке обавезе плаћања, задржавања или убирања таквих

пореза. Банка неће обезбеђивати никакву рефундацију за такве порезе.

Према одредби члана 4. Споразума о сталној канцеларији, који се односи на оснивање Сталне канцеларије Европске банке за обнову и развој (EBRD) у Београду, између представника EBRD и министра спољних послова тадашње Савезне Републике Југославије, од 20. јануара 2001. године, све зараде, додаци и расходи, укључујући и трошкове превоза који се односе на особље канцеларије Банке (EBRD) у Београду, су обавезе Банке и биће ослобођени од пореза на доходак или других видова опорезивања или плаћања доприноса за социјално осигурање који су (били) на снази у (тадашњој) Савезној Републици Југославији.

Имајући у виду наведене одредбе Споразума да, поред осталог, радници Банке према условима и правилима Одбора гувернера плаћају интерни ефективни порез у корист Банке на плате и остала примања која исплаћује Банка, као и да према одредби члана 4. наведеног Споразума (из 2001. године) којим се оснива канцеларија Банке са седиштем у Београду, поред осталог, је утврђено да зараде и други приходи особља које ради у канцеларији Банке ће бити изузети од опорезивања порезом на доходак грађана или од других облика пореза или доприноса за обавезно социјално осигурање и да за период током ког су запослени у Банци та лицу нису порески обвезници за приход који им Банка исплаћује, произлази да за приход који по предметном основу оствари физичко лице - држављанин или резидент Републике Србије (локално ангажовано особље) запослен у Банци не постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана на зараду и припадајућих доприноса за обавезно социјално осигурање.

Уколико је реч о приходима које као уговорену накнаду (нпр. по основу обављања консултантских услуга) остварује физичко лице које није локално особље запослено код EBRD, то лице је обвезник пореза на доходак грађана сагласно члану 5. Закона о изменама и

допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 44/21 и 118/21). Са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање по основу наведених прихода плаћа се допринос за пензијско и инвалидско осигурање, а уколико лице није осигурано по другом основу плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање.

2. Општим споразумом о привилегијама и имунитетима Савета Европе, са протоколима („Службени лист СЦГ - Међународни уговори“, бр. 12/04, у даљем тексту: Општи споразум), одредбом члана 16. утврђено је да поред имунитета и привилегија наведених у доњем члану 18, генералном секретару и заменику генералног секретара лично, њиховим супружницима и малолетној деци дају се привилегије и имунитети, изузећа и олакшице које се дају дипломатским представницима у складу с међународним правом.

Одредбом члана 17. Општег споразума утврђено је да Генерални секретар одређује категорије службених лица на које се односе одредбе доњег члана 18. Он их саопштава владама свих чланица. О именима службених лица обухваћених овим категоријама се повремено обавештавају гореспоменуте владе.

Према одреди члана 18. тачка б) Општег споразума, службен(им)а лиц(им)а Савета Европе (СЕ) уживају изузеће од пореза на плате и друга примања које им исплати Савет Европе.

Меморандумом о разумевању између Министарства спољних послова Савезне Републике Југославије (СРЈ) и Савета Европе (СЕ), од 18. јуна 2002. године, према одредби члана 5. став 3. тачка б) даје се локалном особљу право на изузеће од примене закона о социјалном осигурању СРЈ, под условом да припадају шеми социјалног осигурања коју Савет Европе (СЕ) обезбеђује за канцеларију.

Имајући у виду да се, сагласно одредбама наведеног Меморандума, генералном секретару и заменику генералног секретара лично, њиховим супружницима и малолетној деци

дају привилегије и имунитети, изузећа и олакшице које се дају дипломатским представницима у складу с међународним правом, указујемо да су Бечком конвенцијом о дипломатским односима („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори“, бр. 2/64, у даљем тексту: Бечка конвенција) пореска ослобођења за физичка лица уређена одредбама чл. 34. и 37.

Имајући у виду поменуте одредбе овог Меморандума и Бечке конвенције, сматрамо да обим привилегија и имунитета које ужива локално особље ангажовано од стране СЕ одговара обиму привилегија и имунитета које уживају држављани Републике Србије који су ангажовани као локално особље код других међународних организација, што значи да примања која остваре физичка лица која су ангажована као локално особље запослено код СЕ и других међународних организација, подлежу опорезивању порезом на доходак грађана сагласно прописима националног законодавства којим се уређује опорезивање прихода физичких лица.

С тим у вези, указујемо да примања која остваре физичка лица која су ангажована као локално особље запослено код СЕ подлежу опорезивању порезом на зараду, с обзиром да нису изузета од опорезивања према члану 20. став 1. тачка 4) Закона (није испуњен услов да лице запослено у међународним организацијама није држављанин или резидент Републике Србије). Сходно томе, на наведену категорију лица не примењују се одредбе члана 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 44/21 и 118/21) с обзиром да не спадају у категорију лица која остварују уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем, већ остварују зараду на коју се порез плаћа самоопорезивањем.

Обавеза плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање у Републици Србији зависи од чињенице да ли се лице определило за социјално осигурање у Републици Србији или социјално

осигурање СЕ. Уколико се лице (локално особље запослено код СЕ), сагласно поменутом Меморандуму, у погледу социјалног осигурања определило за социјално осигурање СЕ, сматрамо да нема основа да се задужује за доприносе за обавезно социјално осигурање у Републици Србији (потребно је да се презентују докази да се определило за социјално осигурање СЕ).

Уколико је реч о приходима које као уговорену накнаду (нпр. по основу обављања консултантских услуга) остварује физичко лице које није локално особље запослено код СЕ, то лице је обвезник пореза на доходак грађана сагласно члану 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 44/21 и 118/21). Са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање по основу наведених прихода плаћа се допринос за пензијско и инвалидско осигурање, а уколико лице није осигурано по другом основу плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање

2. Порески третман прихода који од страног правног лица оствари физичко лице - страни држављанин и порески резидент Републике Србије по основу свог рада на територији Републике Србије, сагласно уговору о раду који је закључио са тим страним правним лицем као послодавцем (нерезидентно правно лице које нема регистрован ни огранак, ни представништво, као ни повезано правно лице у Републици Србији) према прописима стране државе где се налази седиште тог правног лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-940/2022-04 од 18.01.2023. год.)

Према наводима, физичко лице које је држављанин Шпаније, привремено борави у Србији на основу дозволе привременог боравка. Физичко лице је запослено, тј. има закључен уговор о раду

према шпанским прописима, код послодавца који је правно лице са седиштем у Шпанији и које нема у Србији било какав облик пословног присуства (нема представништво, огранак, зависно привредно друштво). Наводи се да физичком лицу послодавац исплаћује зараду на рачуне у банци у Шпанији и приликом исплате обрачунава и уплаћује порез и доприносе према прописима Шпаније. Истиче се да физичко лице рад обавља претежно у Србији, при чему само повремено и на кратко путује службено у друге државе региона, а овакав рад на даљину је могућ јер га обавља преко интернета, а природа посла не захтева присуство тог лица у седишту послодавца или у другом месту послодавца у Шпанији. Поред тога, указује се да је физичко лице од надлежне филијале Пореске управе Републике Србије прибавило потврду о пореској резидентности Србије за 2022. годину за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања закљученог између Србије и Шпаније. Како се даље наводи, у поступку издавања поменуте потврде о пореској резидентности физичко лице је поднело доказе о дужини боравка у Србији, о пребивалишту у Србији, о личним и породичним приликама из којих произлази да је центар његових пословних и животних интереса у Србији и на основу чега је, за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, и издата поменута потврда да је лице порески резидент Србије за 2022. годину.

1. Одредбом члана 12. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), који је био у примени 2022. године, прописано је да ако обвезник - резидент Републике Србије оствари доходак у другој држави, на који је плаћен порез у тој држави, на рачун пореза на доходак грађана утврђеног према одредбама овог

закона одобрава му се порески кредит у висини пореза на доходак плаћеног у тој држави.

Порески кредит не може бити већи од износа који би се добио применом одредаба овог закона на доходак остварен у другој држави, сагласно ставу 2. тог члана Закона.

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

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

Сагласно одредби члана 6. тачка 17) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон о доприносима), који је био у примени 2022. године, лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допуском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада). Уговорена накнада је накнада за рад у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду, сагласно тачки 18) тог члана закона.

Одредбом члана 28. Закона о доприносима прописано је да је основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду

опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана.

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

Одредбом члана 12. став 1. тачка 3а) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС“, бр. 34/03, 64/04 – УС, 84/04 – др. закон, 85/05, 101/05 – др. закон, 63/06 – УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14, 73/18, 46/19 – УС, 86/19, 62/21, 125/22 и 138/22) прописано је да осигураници самосталних делатности јесу лица која раде на територији Републике Србије за страног послодавца, који нема регистровано представништво у Републици Србији, код кога за обављен посао остварују накнаду (уговорена накнада), а нису осигурани по другом основу.

Имајући у виду наведене законске одредбе, приход који од страног правног лица оствари физичко лице – страни држављанин и порески резидент Републике Србије по основу свог рада на територији Републике Србије, сагласно уговору о раду који је закључио са тим страним правним лицем као послодавцем (нерезидентно правно лице које нема регистрован ни огранак, ни представништво, као ни повезано правно лице у Републици Србији) према прописима стране државе где се налази седиште тог правног лица, има порески третман другог прихода из члана 85. Закона. По предметном основу обрачунавају се и плаћају припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање, и то допринос за пензијско и инвалидско осигурање и допринос за здравствено осигурање (лице неспорно није осигурано по другом основу). По основу прихода који физичко лице оствари од страног правног лице (послодавац из стране државе који није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку) порез и припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање

обрачунавају се и плаћају самоопорезивањем сагласно члану 100а Закона и члану 57. став 2. Закона о доприносима.

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

- наступила застарелост утврђивања пореске обавезе у складу са прописима који су били на снази у моменту остваривања прихода, или

- правоснажно окончан поступак утврђивања пореске обавезе, или

- пре ступања на снагу овог закона плаћена пореска обавеза у складу са прописима који су били на снази на дан настанка пореске обавезе.

Одредбом члана 5. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на приходе из става 1. овог члана остварене у календарској години у висини до 384.000 динара годишње.

Нормирани трошкови за приходе из става 1. овог члана на које се плаћа порез на доходак грађана, признају се у висини 50% од остварених прихода из става 1. овог члана (члан 5. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана).

Порез утврђен решењем из става 1. овог члана плаћа се у 120 једнаких месечних износа, с тим да први износ доспева за плаћање 15. у месецу који следи месецу који је наредни у односу на месец у коме је донето решење пореског органа (члан 5. став 4. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана).

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

Имајући у виду наведене одредбе, пореска обавеза по основу прихода од уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем, остварене у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године, утврђује се решењем пореског органа сагласно члану 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана. Припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање утврђују се сагласно члану 64в Закона о доприносима.

Сходно томе, приход по основу уговорене накнаде за извршени рад који има порески третман другог прихода из члана 85. Закона, који физичко лице у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године оствари од страног правног лица (у предметном случају, послодавац из стране државе који није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку) подлеже опорезивању порезом на доходак грађана на приходе по основу уговорене накнаде за извршени рад (уколико није наступила застарелост или није правоснажно окончан поступак или није плаћена пореска обавеза сагласно члану 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана), а обавезе по основу пореза и припадајућих доприноса за обавезно социјално осигурање утврђују се решењем пореског органа.

3. Имајући у виду наведено, како се суштина метода кредита састоји у томе да Република Србија, као држава резидентности (приликом обрачуна пореза на доходак), одобрава примену пореског кредита за износ пореза на доходак који су физичка лица (резиденти Републике Србије) платили у другој држави (у конкретном случају, у Шпанији), износ пореског кредита може да се оствари у односу на порез на приход који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана. Обвезник има право на порески кредит с тим да је он ограничен висином одговарајућег дела српског пореза на тај доходак, тј. не може бити већи од износа који би се добио применом одредаба Закона на доходак остварен у другој држави. Напомињемо да је за примену метода кредита надлежним пореским органима у Републици Србији неопходно поднети одговарајући доказ (издат од стране надлежног органа друге државе) да је на предметни приход порез у тој другој држави стварно плаћен.

3. Остваривање права на пореско ослобођење по основу заснивања радног односа са новозапосленим лицем

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-801/2022-04 од 05.01.2023. год.)

Одредбом члана 213 став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да послодавац који заснује радни однос са новозапосленим лицем, ослобађа се обавезе плаћања 70% обрачунаог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2024. године.

Новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра се лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 28. фебруара 2022.

године није имало статус осигураника запосленог, осигураника самосталних делатности као предузетник, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је статус осигураника запосленог, односно статус осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан стекло у периоду од 1. марта 2022. године до 31. децембра 2022. године заснивањем радног односа код послодавца из става 1. овог члана или код другог послодавца и које остварује месечну зарату већу од 76.500 динара (члан 21з став 2. Закона).

Одредбама члана 45ж Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22) уређено је истоврсно ослобођење од плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу заснивања радног односа са новозапосленим лицем.

Одредбом члана 2. тачка 13) Закона о Централном регистру обавезног социјалног осигурања („Службени гласник РС“, бр. 95/18 и 91/19) прописано је да је уверење исправа о регистрованим и евидентираним подацима из Јединствене базе Централног регистра у електронском облику и да има снагу јавне исправе.

Одредбама члана 33. Закона о Централном регистру обавезног социјалног осигурања прописано је да уверење о подацима из Јединствене базе на захтев осигураника издаје Централни регистар у електронском облику, као и да се на захтев осигураника, уверење

може издати и у писаном облику у организационој јединици организације обавезног социјалног осигурања којој се обрати.

Сходно наведеним законским одредбама, послодавац може да оствари право на пореско ослобођење заснивањем радног односа са новозапосленим лицем уколико су испуњени услови који се односе на висину зараде новозапосленог лица (да остварује месечну зараду већу од 76.500 динара) и на његов статус као осигураника у Законом опредељеном периоду (да лице у периоду од 1. јануара 2019. године до 28. фебруара 2022. године није имало статус осигураника запосленог, осигураника самосталних делатности као предузетник, односно као оснивач/члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач/члан, а које је статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач/члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач/члан стекло у периоду од 1. марта 2022. године до 31. децембра 2022. године).

Околност да физичко лице у наведеним периодима није имало или је имало одређени статус осигураника, утврђује се на основу уверења тј. исправе о регистрованим и евидентираним подацима из Јединствене базе Централног регистра обавезног социјалног осигурања, које има снагу јавне исправе.

Дакле, послодавац може да користи право на пореско ослобођење, уз испуњење Законом прописаних услова, за свако физичко лице (држављанина Републике Србије или држављанина неке стране државе) за које може да се докаже да испуњава прописане услове који се односе на његов статус као осигураника сагласно члану 21з став 2. Закона.

Када је реч о страним држављанима, напомињемо да су боравак, запошљавање и рад странаца у Републици Србији регулисани посебним прописима који уређују предметну материју.

АКЦИЗЕ

1. Тарифна ознака царинске тарифе и акцизни третман производа - никотинских јастучића, односно кесица за жвакање без дувана (са никотином)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00024/2023-04 од 20.02.2023. год.)

Одредбом члана 1. Закона о дувану („Службени гласник РС“, бр. 101/05, 90/07, 95/10, 36/11, 93/12, 108/13, 95/18 и 91/19) прописано је, између осталог, да се овим законом уређује разврставање и промет дуванских производа у Републици Србији.

Према члану 2. став 1. тачка 3) Закона о дувану, прописано је да су дувански производи производи који по квалитету задовољавају стандарде прописане законом, и то: цигаре и цигарилоси, цигарете, дуван за пушење и остали дувански производи.

Према одредби члана 2. тачка 3) Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20 и 53/21) прописано је да се акцизом опорезују дуванске прерађевине, укључујући и дуванске прерађевине које се при употреби греју али не сагоревају.

Чланом 10. ст. 1-3. Закона о акцизама прописано је да се на дуванске прерађевине (цигарете, цигаре, цигарилосе, дуван за пушење и остале дуванске прерађевине) плаћа акциза утврђена одредбама чл. 40а, 40б, 40г и 40д овог закона, а на дуванске прерађевине које се при употреби греју али не сагоревају

(несагоревајући дуван) акциза се плаћа у складу са ставом 11. овог члана, осим на дуванске прерађевине које служе за тестирање контроле квалитета производа.

Цигаретама, цигарама, цигарилосима, дуваном за пушење и осталим дуванским прерађевинама сматрају се дуванске прерађевине које се производе и стављају у промет као таква врста прерађевина у складу са законом којим се уређује производња и промет дувана и дуванских прерађевина.

Несагоревајући дуван је посебна дуванска прерађевина сврстана у тарифну ознаку номенклатуре ЦТ 2403 99 90 00 која је сачињена тако да се приликом употребе загрева али не сагорева.

У складу са наведеним законским одредбама, производи чија спецификација је достављена у прилогу вашег дописа - никотински јастучићи, односно кесице за жвакање без дувана (са никотином), нису уређени Законом о дувану и исти нису предмет опорезивања акцизом.

С тим у вези, ради одређивања у коју тарифну ознаку царинске тарифе спадају наведени производи потребно је да се обратите надлежном органу - Управи царина Министарства финансија.

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају пружања услуге одржавања и обезбеђења стамбених зграда у стамбеном насељу West 65, Нови Београд, од стране привредног субјекта који има потписане уговоре о пружању наведених услуга са Стамбеним заједницама, при чему се рачуни издају власницима посебних делова зграде, у складу са прописима који регулишу област становања и одржавања зграда

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-01274/2023-04 од 28.02.2023. год.)

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

Чланом 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и сваки обвезник пореза на добит правних лица у смислу

закона којим се уређује порез на добит правних лица, који врши промет на мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира сваки појединачно остварени промет на мало и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет на мало, преко електронског фискалног уређаја.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21, 117/21, 51/22 и 141/22, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно наведеној Уредби, лица која се баве пружањем услуге одржавања и обезбеђења стамбених зграда нису ослобођена обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Када је у питању промет остварен пружањем претходно наведених услуга (услуге и одржавања и обезбеђења стамбених зграда) правним лицима (Стамбеним заједницама) по основу потписаног уговора о одржавању и обезбеђењу стамбених зграда, тако остварен промет предметни привредни субјект није дужан да евидентира преко електронског фискалног уређаја, с обзиром на то да се не ради о промету на мало већ о промету између два правна лица, имајући у виду да су стамбене заједнице, према прописима који регулишу област становања и одржавања зграда дефинисане као правна лица. У том смислу, обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја не постоји ни када је уговором између стамбене заједнице и привредног друштва које се бави одржавањем и обезбеђењем стамбених зграда предвиђено да се рачуни за плаћање обавезе издају непосредно власницима посебних делова зграде у складу са одлуком стамбене заједнице.

Међутим, уколико је физичко лице наручилац наведених услуга (нпр. власник куће), предметни привредни субјект који пружа поменуте услуге у обавези је да тако остварен промет на мало евидентира преко електронског фискалног уређаја.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ФЕБРУАРУ 2023. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о давању гаранције Републике Србије у корист UniCredit Bank Srbija a.d. Beograd, NLB Komercijalna Banka A.D. Beograd и АИК Банка а.д. Веоград по задужењу Јавног предузећа „Србијас“ Нови Сад	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 10 од 9. фебруара 2023.
Закон о регулисању обавеза Републике Србије према Међународном монетарном фонду на основу коришћења средстава стендбај аранжмана (Stand-by Arrangement) одобрених Републици Србији одлуком Одбора извршних директора Међународног монетарног фонда од 19. децембра 2022. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 10 од 9. фебруара 2023.
Закон о потврђивању Уговора о гаранцији (Обнова теретног возног парка Србије) између Републике Србије и Европске банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 1 од 13. фебруара 2023.

ОДЛУКЕ	
Одлука о привременом смањењу износа акциза на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 1), 2) и 3) Закона о акцизама	Сл. гласник РС, бр. 15 од 24. фебруара 2023.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о измени Правилника о додели пореског идентификационог броја правним лицима, предузетницима и другим субјектима за чију је регистрацију надлежна Агенција за привредне регистре	Сл. гласник РС, бр. 8 од 03. фебруара 2023.
Правилник о начину утврђивања и евидентирања корисника јавних средстава и о условима и начину за отварање и укидање подрачуна консолидованог рачуна трезора код Управе за трезор	Сл. гласник РС, бр. 11 од 10. фебруара 2023.
Правилник о изменама Правилника о начину и поступању буџетске инспекције у вршењу надзора над спровођењем Закона о роковима измирења новчаних обавеза у комерцијалним трансакцијама	Сл. гласник РС, бр. 12 од 17. фебруара 2023.

Правилник о измени и допуни Правилника о порезу на додату вредност	<i>Сл. гласник РС, бр. 15 од 24. фебруара 2023.</i>
ОСТАЛО	
УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ посебне накнаде за употребу јавног пута, његовог дела или путног објекта прописане Законом о накнадама за коришћење јавних добара	<i>Сл. гласник РС, бр. 15 од 24. фебруара 2023.</i>

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