



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 3
март 2023.
година LXIII
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 3
март 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

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета у случају када купац стана који је остварио право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана у складу са Законом о ПДВ врати тај стан продавцу и заузврат добије од продавца други стан..... 15
 2. Порески третман промета добара и услуга који се врши на основу међународних уговора 17
 3. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ на новчана средства названа чланарином и новчана средства названа једнократном приступнином која наплаћује Удружење Обновљиви извори енергије Србије?..... 22
 4. Стопа ПДВ по којој се опорезује промет услуга одржавања јавних зелених површина које се истовремено сматрају заштићеним природним добрима..... 23
 5. Издавање рачуна за плаћање из члана 186. Правилника о порезу на додату вредност у вези Уговора о јавно-приватном партнерству у обављању делатности експлоатације и одржавања система за наплату карата и управљањем возилима у јавном линијском превозу путника у Београду 24
 6. Порески третман првог преноса права располагања на атељеу 26
 7. Порески третман промета када обвезник ПДВ - власник пољопривредног газдинства и други обвезник ПДВ закључе уговор на основу којег обвезник ПДВ изврши предају прасиди
-

и комплетне крмне смеше за исхрану свиња обвезнику ПДВ – власнику пољопривредног газдинства..... 29

8. Да ли су испуњени услови за примену члана 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ када обвезник ПДВ преноси пословне целине, односно пословну целину (девет посебних делова) другом обвезнику ПДВ у случају када обвезник ПДВ поседује два грађевинска објекта, који су изграђени пре 1. јануара 2005. године и који се састоје од више економски дељивих целина - посебних делова, при чему девет посебних делова једног од тих грађевинских објеката даје у закуп, док остали посебни делови тог и посебни делови другог грађевинског објекта нису у функцији?..... 30

Порески третман промета економски дељивих целина - посебних делова у оквиру грађевинских објеката изграђених пре 1. јануара 2005. године, који нису у функцији, између обвезника ПДВ - продавца и обвезника ПДВ - купца 30

9. Порески третман промета добара (имовине) који лице Ц – обвезник ПДВ изврши лицу Д - обвезнику ПДВ у следећем случају: лице А - у стечају извршило је 2012. године лицу Б - обвезнику ПДВ промет објеката и земљишта, који је био предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права; током 2013. године лице Б је од трећих лица набавило одређену опрему и започело улагања у објекте, а 2018. и 2020. године започело изградњу других објеката на стеченом земљишту, при чему је по основу наведених набавки користило право на одбитак претходног пореза; после тога, лице Б спровело је статусну промену издвајања уз оснивање у оквиру које је лицу Ц - обвезнику ПДВ извршен пренос претходно наведене имовине код којег се сматра да промет није извршен и да стицалац ступа на место преносиоца 37

-
10. Порески третман промета електричне енергије када је закључен фјучерс уговор којим се гарантује унапред дефинисана куповна, односно продајна цена за одређену количину електричне енергије у периоду на који је уговор закључен, при чему је реч о промету електричне енергије на берзи у Републици Србији.. 46
11. Порески третман услуга из области позоришне и музичке делатности коју пружа обвезник ПДВ - установа културе у приватној својини..... 48
12. Да ли се прометом из области грађевинарства сматра антикорозивна заштита новоизграђених објеката - резервоара за чување сировина или финалних производа, као и услуге надзора над укупним радовима на антикорозивној заштити резервоара? 50
13. Право на рефундацију ПДВ купцу првог стана у случају када се физичко лице које купује стан, у оставинском поступку вођеном 2021. године иза пок. оца, прихватило наслеђа које му по закону припада, с тим да је део наслеђа који се односи на два породична стана уступило другом наследнику, својој мајци.. 53
14. Пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет из члана 25. став 2. тачка 1) ЗПДВ почев од 1. фебруара 2023. године..... 57
15. Обавеза издавања одговарајућег рачуна када испоруку електричне енергије врши субјект приватног сектора - обвезник ПДВ (у конкретном случају, друштво са седиштем у Луксембургу), другом обвезнику ПДВ, односно када испоруку електричне енергије врши обвезник ПДВ субјекту приватног сектора - обвезнику ПДВ (у конкретном случају, друштву са седиштем у Луксембургу), при чему је реч о електричној енергији намењеној даљој продаји 58
-

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Признавање расхода у пореском билансу који обвезник евидентира у својим пословним књигама сагласно прописима о рачуноводству по основу брисања из регистра нерезидентног правног лица услед његовог стечаја (обвезник је једини власник нерезидентног правног лица)..... 63
 2. Утврђивање расхода амортизације када обвезник као власник пословних зграда и пословних простора (стечених и пре и након 1. јануара 2019. године) исте даје у закуп и, с тим у вези, а у складу са уговором о закупу са конкретним закупцем, врши одређене радове на (у закуп датом) пословном простору, али се наведени радови врше према потребама конкретног закупца, па се, с тим у вези, у пракси дешава да уколико се простор изда неком другом закупцу, извршени радови нису од значаја за новог закупца па обвезник врши нове радове према потребама и захтевима тог новог закупца 64
 3. Примена члана 25а Закона о порезу на добит правних лица 67
 4. Коришћење пореског подстицаја из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник закључно са 2021. годином искористио право на десетогодишње пореско ослобођење у складу са чланом 50а Закона, а током 2020. и 2021. године је започео изградњу магацинског простора, као и набавку постројења и опреме неопходних за обављање производне делатности, при чему су наведена основна средства евидентирана у пословним књигама обвезника као средства у припреми која је обвезник активирао и почео да користи у 2022. години 69
 5. Порески третман стицања удела без накнаде са аспекта Закона о порезу на добит правних лица 72
-

6. Опорезивање прихода нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом остварених по основу пружених услуга	77
7. Признавање у пореском билансу обвезника накнаде - провизије за ангажовање средстава како би се транше кредита повлачиле договореном динамиком, када обвезник поштује уговорне одредбе и редовно (без кашњења) повлачи транше кредита у складу са динамиком дефинисаном уговорима о кредиту са пословним банкама	79
8. Опорезивање прихода које нерезидентно правно лице оствари од (свог) огранка који обавља делатност на територији Републике по основу накнаде од закупа опреме	81
9. Признавање расхода у пореском билансу обвезника који обвезник (као учесник у поступку пред Комисијом за заштиту конкуренције) искаже у својим пословним књигама на име новчаног износа плаћеног по основу донете управне мере у складу са Законом о заштити конкуренције	82
10. Право на порески подстицај у складу са чланом 50а Закона о порезу на добит правних лица по основу улагања обвезника (који обавља делатност производње пестицида и хемикалија за пољопривреду) извршених у набавку основних средстава која обвезник користи за обављање делатности, и то: палетних регала који се налазе у складишту и служе за складиштење производа, полица за кукуруз које служе за складиштење основног семена кукуруза, сигурносних ормана за киселине и базе и запаљиве хемикалије, лабораторијске опреме, као и опреме за вентилацију која се користи током рада са токсичним гасовима, у случају када је обвезник улагање, тј. плаћање добављачу извршио из (новчаних) средстава субвенције одобрене од стране надлежног министарства	84

-
11. Да ли Институт за информационе технологије Крагујевац утврђује порез на добит и саставља порески биланс на Обрасцу ПБ 1 или саставља порески биланс за недобитне организације које примењују контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике на Обрасцу ПБН 1? 86
12. Примена одредаба члана 22г Закона о порезу на добит правних лица у случају када се трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја, сходно прописима о рачуноводству, не евидентирају као расход, већ се укључују у набавну вредност/цену коштања нематеријалне имовине..... 88
13. Да ли се активности истраживања тржишта и развоја софтвера које обвезник обавља по налогу клијента (свог повезаног правног лица из иностранства) могу сматрати истраживањем и развојем у смислу одредбе члана 22г Закона о порезу на добит правних лица? 90
14. Утврђивање расхода амортизације сталних средстава на којима су почев од 1. јануара 2019. године извршена накнадна улагања у износу већем од 10% износа неотписане рачуноводствене вредности тог средства..... 92
15. Признавање расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања у случају када је друштво преносилац пренело на друштво стицаоца исправљено потраживање (расход по основу исправке вредности друштву преносиоцу није био признат у пореском билансу у пореском периоду у ком је исправка вршена), а друштво стицалац наплати предметно потраживање 96
16. Примена одредаба члана 10б Закона о порезу на добит правних лица када су у питању вишегодишњи засади..... 99
17. Примена одредаба члана 22в Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник у пореском периоду извршио
-

обезвређење учешћа у капиталу свог повезаног нерезидентног правног лица (зависно друштво) и по том основу у својим пословним књигама исказао расход који није био признат у пореском билансу поднетом за исти порески период, а у неком од наредних пореских периода, а према прописима државе резиденства зависног друштва, спроведена је статусна промена којом се зависно друштво припојило другом нерезидентном правном лицу (друштво стицалац) и престало да постоји без спровођења поступка ликвидације, при чему је обвезник постао власник учешћа у капиталу друштва стицаоца 100

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Критеријуми за одређивање да ли је одређена ствар покретна или непокретна са становишта примене закона којим су уређени порези на имовину..... 103
 2. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код преноса уз накнаду права својине на моторном возилу које је од добитника у наградном такмичењу откупио организатор тог такмичења, ако предметно моторно возило никада није било регистровано у Републици Србији?..... 105
 3. Ко је обвезник пореза на имовину коју је ванбрачни супружник, након раскида заједнице живота, уступио на доживотно уживање свом бившем ванбрачном супружнику?..... 106
 4. Да ли друштво које је, након спроведене статусне промене издвајање уз оснивање, основано у 2023. години и које се као мало правно лице определило за примену МСФИ, може код утврђивања пореза за 2023. годину основицу пореза на имовину за непокретности исказати по методу фер вредности? 108
 5. Да ли Фудбалски клуб, као обвезник пореза на имовину на непокретности које су у јавној својини - земљиште са трибинама,
-

клубским просторијама, стадионом и помоћном зградом који се делом финансира путем дотација из буџета општине и који има отворен наменски подрачун у трезору, има право на ослобођење од пореза на имовину применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину?..... 111

6. Да ли се објекат - кућа за становање за коју је настала пореска обавеза пре више од двадесет година, која је коришћена од стране физичког лица - правног претходника пореског обвезника (као оставиоца), па је за ту кућу утврђиван порез на имовину, а за коју је наследник поднео пореску пријаву (за кућу за становање), код утврђивања пореза може разврставати у групу Куће за становање ако је „урушена, нема струју ни воду, нема прозоре ни врата и према чињеничном стању није објекат за становање, јер се у њој не може становати“, односно да ли је за такав објекат пореска обавеза престала за групу - Куће за становање и да ли се у том случају овај објекат разврстава у другу групу с обзиром на то да се, према изјави пореског обвезника, у објекту одлажу пољопривредни производи?..... 113

7. Порески третман новчаних средства која се уплаћују на полису осигурања физичког лица у оквиру програма лојалности 117

8. Да ли се код опорезивања права својине на земљишту површине преко десет ари до 2018. године порез плаћао на укупну површину земљишта или на разлику укупне површине земљишта и површине од десет ари? 120

9. Да ли су предмет опорезивања порезом на имовину рударске подземне (јамске) просторије (ходници, нископи, окна...) у руднику са подземном експлоатацијом металичне руде?..... 122

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Објашњење у вези са подношењем пореске пријаве на Обрасцу ПП ОПО за први квартал 2023. године, за пореске обвезнике који порез плаћају самоопорезивањем 127

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Право на ослобођење од пореза на регистровано оружје, за оружје које је додељено као награда од Војне поште Брчко... 151

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Поступање првостепеног пореског органа по примедбама другостепеног органа приликом одлучивања и доношења одлуке по поновљеном поступку 153

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности имаоцима корпорацијских картица за испоруке извршене на франшизним бензинским станицама 155
2. Остваривања права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе за превоз ствари (робе) за сопствене потребе у домаћем саобраћају, приликом обављања претежне делатности 4621 - Трговина на велико житом, сировим дуваном, семењем и храном за животиње 158

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Савезном Републиком Немачком у случају када је нерезидентно правно лице из Савезне Републике Немачке (матично правно лице резидентног правног лица) стицалац лиценци од више правних лица из иностранства (даваоца лиценци), а које набавља за себе, као и за све чланице своје групе тј. своја зависна правна лица, укључујући и резидентно правно лице, а трошак набављених лиценци префактурише својим зависним правним лицима (укључујући и резидентном правном лицу) 163
-

2. (Не)могућност добијања потврде о резидентности за недобитну организацију (кошаркашки клуб) ради остваривања права из уговора о избегавању двоструког опорезивања са Руском Федерацијом..... 168

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. 1) Да ли обвезник фискализације који пружа услуге у оквиру делатности 85.51 (Спортско и рекреативно образовање) може пружене услуге наплаћивати преко пословног рачуна? 175

2) Да ли обвезник фискализације може фискалне рачуне издавати коришћењем сертификованог софтверског решења или мора имати фискални уређај? 175

3) Да ли обвезник фискализације мора имати безбедоносни елемент за сваку локацију на којој спроводи активности, односно на којима пружа спортско-рекреативне услуге, а наплату истих врши преко рачуна (електронским путем) или може имати само један безбедоносни елемент регистрован на седиште фирме? 175

4) Да ли је за претходно наведено обављање делатности довољно да обвезник фискализације има потписан уговор са власником локације на којој се обављају спортско-рекреативне делатности?..... 175

5) Да ли за сваки безбедоносни елемент морамо да имамо пријављену пословну јединицу у АПР-у? 175

6) Да ли обвезник фискализације може да региструје безбедоносни елемент на седиште фирме, а фискални рачун да издаје на локацији која није регистрована као пословна јединица у АПР-у, већ обвезник фискализације има само потписан уговор о закупу? 175

2. Дали постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају када купац у свом малопродајном објекту пружа маркетиншке услуге дистрибутеру у сврху рекламирања и позиционирања његове робе у малопродајним објектима купца (нпр. позиционирање робе и асортиман)? ...	183
3. Дали постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја приликом пружања шпедитерских услуга на граничним прелазима правним и физичким лицима у једном пословном простору?	185
4. Начин пријављивања електронског фискалног уређаја у случају када Управа за заједничке послове покрајинских органа, као друго правно лице, врши набавку и доградњу система за електронску фискализацију, при чему електронски фискални уређај даје на коришћење Управи за имовину Аутономне покрајине Војводине	187
5. Обавеза и начин евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у оквиру области делатности 62 (Телекомуникације)	191
6. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја приликом пружања услуга правним лицима и страним физичким лицима у оквиру делатности 70.22 (Консултантске активности у вези с пословањем и осталим управљањем)	196
7. Да ли је привредно друштво обвезник фискализације, односно да ли је привредно друштво у обавези да изда фискални рачун у случају продаје прикључног возила другом привредном субјекту, предузетничкој радњи, у оквиру шифре делатности 46.71 - Трговина на велико чврстим, течним и гасовитим горивима и сличним производима?.....	199

8. Да ли је привредно друштво обвезник фискализације, односно да ли је привредно друштво у обавези да изда фискални рачун у случају продаје прикључног возила другом привредном субјекту, предузетничкој радњи, у оквиру шифре делатности 46.63 - Трговина на велико рударским и грађевинским машинама? .200

9. Да ли је Лекарска комора Србије, као независна и професионална организација лекара, чије чланство у комори је обавезно за све лекаре који као професију у Републици Србији обављају послове здравствене делатности, обвезник фискализације?202

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Рачуноводствено евидентирање набављених софтвера205

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у марту 2023. године213

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета у случају када купац стана који је остварио право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана у складу са Законом о ПДВ врати тај стан продавцу и заузврат добије од продавца други стан

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1296/2021-04 од 29.03.2023. год.)

На први пренос права располагања на становима у току изградње грађевинског објекта започете од 1. јануара 2005. године, који изврши обвезник ПДВ - инвеститор, ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 10% и плаћа на прописани начин, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон). Први пренос права располагања на стану најчешће подразумева постојање уговора о продаји закљученог у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе у складу са законом којим се уређује промет непокретности. С тим у вези, у случају када продавац - обвезник ПДВ и купац - физичко лице закључе уговор о продаји стана у току изградње грађевинског објекта (као будуће ствари) у форми јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе, на основу којег је обвезник ПДВ - продавац наплатио новчана средства на име купопродајне цене у потпуности или делимично, после чега дође до раскида тог уговора, мишљења смо да, у том случају, уговор није у претежном делу извршен и да

обвезник ПДВ - продавац поступа у складу са чланом 21. Закона и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23), уз напомену да је за промет тог истог стана обвезник ПДВ - продавац дужан да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Међутим, ако купац стана који је остварио право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана у складу са Законом врати тај стан продавцу и заузврат добије од продавца други стан, у том случају се, са порескоправног аспекта, а према нашем мишљењу, сматра да су извршена два промета, и то: промет првог стана од стране купца обвезнику ПДВ - продавцу и промет другог стана од стране обвезника ПДВ - продавца купцу. У том случају, обвезник ПДВ - продавац је дужан да по основу првог преноса права располагања на новоизграђеном стану (други стан) који врши купцу, односно по основу пријема авансних средстава за тај промет, обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, при чему указујемо да купац стана, сходно одредбама члана 56а Закона, нема право на рефундацију ПДВ по основу куповине другог стана. На промет стана који врши физичко лице (први стан) обвезнику ПДВ - продавцу, а за који је остварено право на рефундацију ПДВ, плаћа се порез у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

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

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

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања

на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

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

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

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

2. Порески третман промета добара и услуга који се врши на основу међународних уговора

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-302/2023-04 од 29.03.2023. год.)

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

пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора, ако је тим уговорима предвиђено пореско ослобођење, осим међународних уговора из тач. 16а) и 16б) овог става.

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

Споразумом о економској и техничкој сарадњи у области инфраструктуре између Владе Републике Србије и Владе Народне Републике Кине („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 90/09, 9/13, 13/13 и 4/20, у даљем тексту: Споразум), у члану 6. став 2. прописано је да се на увоз и/или куповину роба и услуга од стране извођача радова, ради спровођења инфраструктурних пројеката и пројеката који се односе на локомотиве и шинска возила (укључујући електромоторни воз) у циљу извршења споразума, уговора и програма сачињених у складу са чланом 4. Споразума, не плаћа царина и порез на додатну вредност (ПДВ) на територији Републике Србије.

С тим у вези, према нашем разумевању, с обзиром на то да је одредбом члана 24. став 1. тачка 16в) Закона прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора, ако је тим уговорима предвиђено пореско ослобођење, осим међународних уговора из тач. 16а) и 16б) овог става, да је одредбом члана 26. тачка 1) Закона прописано да се ПДВ не плаћа, између осталог, на увоз добара чији промет је у складу са чланом 24. став 1. тачка 16в) Закона ослобођен ПДВ, да је чланом 6. став 2. Споразума предвиђено да се на увоз и/или куповину роба и услуга од стране извођача радова, ради спровођења инфраструктурних пројеката и пројеката који се односе на локомотиве и шинска возила (укључујући електромоторни воз) у циљу извршења споразума, уговора и програма сачињених у

складу са чланом 4. Споразума, не плаћа царина и порез на додату вредност (ПДВ) на територији Републике Србије, а да се пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16в) Закона може остварити по процедури прописаној Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23, у даљем тексту: Правилник), за промет добара и услуга који се врши извођачу радова и увоз добара који врши извођач радова у оквиру инфраструктурног пројекта наведеног у вашем захтеву, који се, према наводима из вашег захтева, реализује у складу са Споразумом, може се остварити пореско ослобођење у складу са процедуром прописаном Правилником.

Наиме, одредбом члана 122. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16в) Закона односи се на промет добара и услуга који се врши у складу са међународним уговором, под условом да је тим уговором предвиђено пореско ослобођење, осим уговора из члана 24. став 1. тач. 16а) и 16б) Закона (у даљем тексту: међународни уговор), закљученим између:

- 1) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и међународне организације;
- 2) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и друге државе.

Према одредби члана 122. став 2. Правилника, републички орган чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор, доставља Централу копију закљученог међународног уговора, обавештење о лицима која на основу тог уговора имају право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, са депонованим потписима тих лица, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене.

Документација из става 2. овог члана доставља се у папирном или електронском облику (став 3. истог члана Правилника).

У складу са одредбом члана 123. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 122. овог правилника, обвезник ПДВ може да

оствари за промет добара и услуга који непосредно врши лицу које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, под условом да поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга према међународном уговору ослобођен ПДВ (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за међународни уговор) који попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

Када је за промет добара и услуга из става 1. овог члана порески дужник у складу са Законом лице које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за међународни уговор, коју попуњава, оверава и издаје Пореска управа (члан 123. став 2. Правилника).

Према одредби члана 123. став 3. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за међународни уговор из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

- 1) назив и адресу републичког органа чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор;
- 2) назив и адресу лица које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење;
- 3) број и датум потврде;
- 4) назив и број међународног уговора;
- 5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара и услуга уз пореско ослобођење, односно за који је прималац добара и услуга порески дужник у складу са Законом;
- 6) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;
- 7) број и датум овере Пореске управе.

Потврда из става 3. овог члана издаје се на захтев лица које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, који се подноси Пореској управи (став 4. истог члана Правилника).

Сагласно члану 123. став 5. Правилника, захтев из става 4. овог члана садржи:

- 1) назив и адресу републичког органа чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор;
- 2) назив и адресу лица које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење;
- 3) број и датум захтева;
- 4) назив и број међународног уговора;
- 5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара и услуга уз пореско ослобођење, односно за који је прималац добара и услуга порески дужник у складу са Законом;
- 6) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;
- 7) потпис овлашћеног лица за подношење захтева.

Пореска управа проверава испуњеност услова за остваривање пореског ослобођења и ако су ти услови испуњени издаје потврду о пореском ослобођењу из става 3. овог члана и доставља је лицу које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење (став 6. истог члана Правилника).

Лице које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење доставља обвезнику потврду из става 6. овог члана (став 7. истог члана Правилника).

Захтев из става 4. овог члана доставља се у електронском облику преко портала Пореске управе, потврда из става 6. овог члана у електронском облику, а потврда из става 7. овог члана у папирном или електронском облику (став 8. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 124. став 1. Правилника, ако се на основу међународног уговора из члана 24. став 1. тачка 16в) Закона, врши увоз добара у Републику Србију, издавалац потврде о пореском ослобођењу за међународни уговор издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника.

Потврда из става 1. овог члана, уместо података прописаних чланом 123. став 3. тач. 5) и 6) овог правилника, садржи податак

о вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца (члан 124. став 2. Правилника).

Поред тога напомињемо, у осталим уговорима које сте нам доставили у прилогу вашег захтева није препознат правни основ за остваривање пореског ослобођења за промет добара, односно услуга и увоз добара.

3. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ на новчана средства названа чланарином и новчана средства названа једнократном приступнином која наплаћује Удружење Обновљиви извори енергије Србије?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-19/2023-04 од 28.03.2023. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), новчана средства названа чланарином, која плаћају лица за стицање својства чланова у одређеном удружењу, односно за одржавање статуса редовних чланова тог удружења (нпр. годишња чланарина), нису предмет опорезивања ПДВ, под условом да предметна новчана средства не представљају накнаду за промет добара, односно услуга. С тим у вези, на новчана средства названа чланарином (која се наплаћује годишње ради одржавања статуса чланова удружења) и новчана средства названа једнократном приступнином (која се наплаћује приликом пријема у чланство придружених чланова), која наплаћује Удружење Обновљиви извори енергије Србије, основано ради остваривања циљева у области одрживог развоја и производње енергије из обновљивих извора енергије, ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

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

4. Стопа ПДВ по којој се опорезује промет услуга одржавања јавних зелених површина које се истовремено сматрају заштићеним природним добрима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-901/2022-04 од 17.3.2023. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет услуга одржавања јавних зелених површина и приобаља. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23, у даљем тексту: Правилник) ближе је уређено да се одржавањем јавних зелених површина и приобаља сматра текуће и инвестиционо одржавање и санација јавних зелених површина (рекреативних и других) и приобаља. С тим у вези, промет услуга одржавања јавних зелених површина (текуће и инвестиционо одржавање и санација јавних зелених површина - рекреативних и других), које се истовремено сматрају заштићеним природним добрима, у конкретном случају „Бајфордова шума“ „Звездарска шума“ и „Велико ратно острво“, опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%.

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

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

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 19) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет услуга одржавања јавних зелених површина и приобаља.

Одредбом члана 76. Правилника прописано је да се одржавањем јавних зелених површина и приобаља, у смислу члана 23. став 2. тачка 19) Закона, сматра текуће и инвестиционо одржавање и санација јавних зелених површина (рекреативних и других) и приобаља.

5. Издавање рачуна за плаћање из члана 186. Правилника о порезу на додату вредност у вези Уговора о јавно-приватном партнерству у обављању делатности експлоатације и одржавања система за наплату карата и управљањем возилима у јавном линијском превозу путника у Београду (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00156/2023-04 од 15.3.2023. год.)

Поступајући по вашем захтеву од 24. јуна 2022. године, у вези са обавезом издавања електронске фактуре по основу пријема новчаних средстава за услуге превоза у Интегрисаном тарифном

систему у име и за рачун града Београда, Министарство финансија доставило вам је мишљење број: 011-00-00601/2022-41 од 25.07.2022. године. Према наведеном мишљењу, када субјект приватног сектора изда профактуру (предрачун) субјекту јавног сектора у циљу наплате новчаних средстава која не представљају накнаду за будући промет добара или услуга тог субјекта приватног сектора, субјект приватног сектора нема обавезу да изда електронску фактуру субјекту јавног сектора по основу пријема тих новчаних средстава. Наиме, када субјект приватног сектора, који врши наплату накнаде за услуге превоза у Интегрисаном тарифном систему у име и за рачун града Београда, на основу Уговора о јавноприватном партнерству у обављању делатности експлоатације и одржавања система за наплату карата и управљањем возилима у јавном линијском превозу путника у Београду, на основу издате профактуре (предрачуна) наплати накнаду и изврши продају карата за превоз који врше друга лица, у име и за рачун града Београда, предметни субјект приватног сектора нема обавезу издавања електронске фактуре по основу наплаћених новчаних средстава, већ има обавезу да изда електронску фактуру по основу продатих карата у складу са ЗЕФ. У електронској фактури за продате карте за које је накнада наплаћена у целокупном износу, у делу: „напомена“, предметни субјект приватног сектора наводи да по основу те електронске фактуре не постоји обавеза за плаћање.

У складу са Законом о електронском фактурисању („Службени гласник РС“, бр. 44/21, 129/21 и 138/22), Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22) и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23, у даљем тексту: ППДВ), када субјект приватног сектора, који врши наплату накнаде за услуге превоза у Интегрисаном тарифном систему у име и за рачун града Београда, на основу Уговора о јавно-приватном партнерству у обављању делатности експлоатације и одржавања система за наплату

карата и управљањем возилима у јавном линијском превозу путника у Београду, изда профактуру (предрачун) субјекту јавног сектора, односно субјекту приватног сектора у циљу наплате новчаних средстава која не представљају аванс, тј. накнаду за будући промет добара или услуга тог субјекта приватног сектора, предметни субјект приватног сектора нема обавезу да изда електронску фактуру по основу пријема тих новчаних средстава. Електронска фактура, која уједно представља и рачун за плаћање из члана 186. ППДВ, издаје се по основу продатих карата, при чему се у електронској фактури за продате карте за које је накнада наплаћена у целокупном износу (на основу профактуре/предрачуна), у делу: „напомена“, наводи да по основу те електронске фактуре не постоји обавеза за плаћање.

6. Порески третман првог преноса права располагања на атељеу

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-45/2023-04 од 15.3.2023. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), на први пренос права располагања на атељеу, као економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који врши обвезник ПДВ - инвеститор, ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 10% и плаћа у складу са Законом, под условом да се предметна економски дељива целина сматра станом у смислу Закона о становању и одржавању зграда („Службени гласник РС“, бр. 104/16 и 9/20 - др. закон), што значи да је намењена и подобна за становање и да има засебан улаз. Међутим, ако се атеље као економски дељива целина у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта не сматра станом у смислу Закона о становању

и одржавању зграда, први пренос права располагања на предметном добру опорезује се по општој стопи ПДВ од 20%.

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

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.

У складу са чланом 4. став 3. тачка 7) Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је

уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 133. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничкотехнолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

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

Сагласно одредби члана 3. став 2. тачка 9) Закона о становању и одржавању зграда, стан је посебан део зграде који чини функционалну целину, састоји се од једне или више просторија намењених за становање и по правилу има засебан улаз.

7. Порески третман промета када обвезник ПДВ - власник пољопривредног газдинства и други обвезник ПДВ закључе уговор на основу којег обвезник ПДВ изврши предају прасади и комплетне крмне смеше за исхрану свиња обвезнику ПДВ - власнику пољопривредног газдинства

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00206/2023-04 од 10.3.2023. год.)

Када обвезник ПДВ - власник пољопривредног газдинства и други обвезник ПДВ закључе уговор на основу којег обвезник ПДВ изврши предају прасади и комплетне крмне смеше за исхрану свиња обвезнику ПДВ - власнику пољопривредног газдинства, та предаја сматра се прометом добара, под условом да је на тим добрима извршен пренос права располагања у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон). Ако пренос права располагања на предметним добрима није извршен, предаја прасади и комплетне крмне смеше за исхрану свиња није предмет опорезивања ПДВ.

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

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

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).

8. Да ли су испуњени услови за примену члана 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ када обвезник ПДВ преноси пословне целине, односно пословну целину (девет посебних делова) другом обвезнику ПДВ у случају када обвезник ПДВ поседује два грађевинска објекта, који су изграђени пре 1. јануара 2005. године и који се састоје од више економски дељивих целина - посебних делова, при чему девет посебних делова једног од тих грађевинских објеката даје у закуп, док остали посебни делови тог и посебни делови другог грађевинског објекта нису у функцији?

Порески третман промета економски дељивих целина - посебних делова у оквиру грађевинских објеката изграђених пре 1. јануара 2005. године, који нису у функцији, између обвезника ПДВ - продавца и обвезника ПДВ - купца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-182/2023-04 од 07.3.2023. год.)

I

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ) и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23, у даљем тексту: ППДВ), када

обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са или без накнаде, или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, уз испуњење прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са ЗПДВ. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ утврђује се на дан преноса дела имовине.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ поседује два грађевинска објекта, који су изграђени пре 1. јануара 2005. године и који се састоје од више економски дељивих целина - посебних делова, при чему девет посебних делова једног од тих грађевинских објеката даје у закуп, док остали посебни делови тог и посебни делови другог грађевинског објекта нису у функцији, девет посебних делова грађевинског објекта које је обвезник ПДВ дао у закуп, а које продаје, сматрају се пословним целинама, односно пословном целином у смислу ЗПДВ (што зависи од уговора о продаји), с обзиром на то да се њиховим преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац - изнајмљивање непокретности. У том случају, ако обвезник ПДВ преноси пословне целине, односно пословну целину (девет посебних делова) другом обвезнику ПДВ који ће наставити да обавља делатност изнајмљивања непокретности примењује се члан 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ, тј. сматра се да промет тих објеката није извршен.

Сагласно одредбама члана 3. ЗПДВ, предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби става 4. истог члана ЗПДВ, преносилац имовине или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана дужан је да стицаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос извршен.

Ако у року од три године од дана извршеног преноса имовине или дела имовине у складу са ставом 1. тачка 1) овог члана престану услови из става 1. тачка 1) овог члана, стицалац имовине или дела имовине дужан је да обрачуна ПДВ за добра и услуге које је стекао тим преносом, а која на дан престанка услова чине његову имовину,

на начин на који би преносилац имовине или дела имовине имао обавезу обрачунавања ПДВ да при преносу имовине или дела имовине нису били испуњени услови из става 1. тачка 1) овог члана (одредба члана 6. став 5. ЗПДВ).

Одредбом става 6. истог члана ЗПДВ прописано је да се, изузетно од става 5. овог члана, обавеза обрачунавања ПДВ не односи на опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за које постоји обавеза исправке одбитка претходног пореза у складу са овим законом.

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

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је стицалац имовине или дела имовине чији је пренос извршен у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) овог закона, после чијег преноса су престали услови из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона (члан 10. став 2. тачка 6) ЗПДВ).

У складу са одредбама члана 12. став 1. тачка 3) ППДВ, пренос целокупне имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос целокупне имовине код продаје, улагања, односно бестеретног давања.

Према члану 13. став 1. тачка 2) ППДВ, пренос дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ, сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос дела имовине као пословне целине код продаје, улагања, односно бестеретног давања.

Пословном целином, у смислу става 1. овог члана, сматра се целина чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац (члан 13. став 2. ППДВ).

Код преноса целокупне имовине из члана 12. став 1. тачка 3) овог правилника, односно дела имовине из члана 13. став 1. тачка 2)

овог правилника продајом, улагањем, односно бестеретним давањем, сматра се да промет добара и услуга није извршен, независно од тога да ли се имовина или њен део преноси у периоду редовног пословања или у току ликвидације, односно стечаја обвезника ПДВ (члан 14. ППДВ).

II

За промет објеката одредбом члана 25. став 2. тачка 3) ЗПДВ прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, осим за:

- први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и први пренос власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката;

- промет објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Новоизграђеним грађевинским објектима не сматрају се објекти који су у потпуности изграђени пре 1. јануара 2005. године.

У вези са наведеним, за промет економски дељивих целина - посебних делова у оквиру грађевинских објеката изграђених пре 1. јануара 2005. године, у конкретном случају посебни делови објеката који нису у функцији, обвезник ПДВ - продавац и обвезник ПДВ - купац могу уговором на основу којег се врши пренос права располагања на тим добрима предвидети да се предметни промет опорезује ПДВ, под условом да обвезник ПДВ - купац има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметна добра користити за промет са правом на одбитак

претходног пореза тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији). У том случају, обвезник ПДВ – купац, као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) ЗПДВ, дужан је да обрачуна ПДВ у складу са ЗПДВ. Обрачунати ПДВ има право да одбије као претходни порез, ако су испуњени услови прописани ЗПДВ.

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

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

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

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

III

Када се на пренос права својине на непокретности, у конкретном случају продају грађевинских објеката, односно посебних делова грађевинског објекта (економски дељивих целина у оквиру грађевинског објекта), не плаћа ПДВ у складу са ЗПДВ, плаћа се порез на пренос апсолутних права у складу са Законом 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).

9. Порески третман промета добара (имовине) који лице Ц – обвезник ПДВ изврши лицу Д - обвезнику ПДВ у следећем случају: лице А - у стечају извршило је 2012. године лицу Б - обвезнику ПДВ промет објеката и земљишта, који је био предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права; током 2013. године лице Б је од трећих лица набавило одређену опрему и започело улагања у објекте, а 2018. и 2020. године започело изградњу других објеката на стеченом земљишту, при чему је по основу наведених набавки користило право на одбитак претходног пореза; после тога, лице Б спровело је статусну промену издвајања уз оснивање у оквиру које је лицу Ц - обвезнику ПДВ извршен пренос претходно наведене имовине код којег се сматра да промет није извршен и да стицалац ступа на место преносиоца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-47/2023-04 од 07.3.2023. год.)

Према наводима из Вашег захтева, лице А – у стечају извршило је 2012. године лицу Б - обвезнику ПДВ (у даљем тексту: лице Б) промет објеката и земљишта, који је био предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. Током 2013. године лице Б је од трећих лица набавило одређену опрему и започело улагања у објекте, а 2018. и 2020. године започело изградњу других објеката на стеченом земљишту, при чему је по основу наведених набавки користило право на одбитак претходног пореза. После тога, лице Б спровело је статусну промену издвајања уз оснивање у оквиру које је лицу Ц - обвезнику ПДВ (у даљем тексту: лице Ц) извршен пренос претходно наведене имовине код којег се сматра да промет није извршен и да стицалац ступа на место преносиоца. С тим у вези, када лице Ц изврши промет добара која чине наведену имовину лицу Д - обвезнику ПДВ (у даљем тексту: лице Д), са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14,

83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ), а под претпоставком да се улагања на одређеним објектима извршена током 2013. године сматрају улагањима која се односе на редовно одржавање објеката, претпоставком да за пренос имовине од стране лица Ц лицу Д нису испуњени услови из члана 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ и претпоставком да није реч о промету из члана 10. став 2. тачка 5) ЗПДВ, примењују се следећа правила:

1. На пренос права располагања на грађевинским објектима са припадајућим земљиштем, којим се сматра земљиште под објектима и земљиште које служи редовној употреби објеката (у даљем тексту: припадајуће земљиште), као споредним прометом уз промет грађевинских објеката, које је лице Б стекло од лица А и у поступку статусне промене пренело лицу Ц, ПДВ се не обрачунава и не плаћа у складу са чланом 25. став 2. тачка 3) ЗПДВ. Међутим, у складу са истом одредбом ЗПДВ, за промет наведених грађевинских објеката са припадајућим земљиштем, лице Ц и лице Д могу уговорити да ће се на промет предметних добара обрачунати ПДВ, под условом да лице Д може обрачунати ПДВ у потпуности да одбије као претходни порез. У овом случају, порески дужник је лице Д у складу са чланом 10. став 2. тачка 2) ЗПДВ.

2. На први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, конкретно грађевинским објектима изграђеним од стране лица Б или лица Ц, са припадајућим земљиштем као споредним прометом уз промет новоизграђених грађевинских објеката, уз напомену да је реч о земљишту које је лице Б стекло од лица А и у поступку статусне промене пренело лицу Ц, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ. Порески дужник за први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима је лице Ц. За наведени промет лице Ц и лице Д не могу уговорити да ће порески дужник бити лице Д.

3. Промет покретних ствари - опреме набављене од стране лица Б, односно лица Ц, који се врши уз промет грађевинских објеката из тачке 1, односно тачке 2. овог мишљења, не сматра се споредним прометом уз промет тих грађевинских објеката. За промет покретних ствари - опреме порески дужник је лице Ц, уз напомену да није прописана могућност уговарања да ће порески дужник бити лице Д.

4. Ако у року од три године од дана извршеног преноса имовине од стране лица Б лицу Ц дође до престанка услова из члана 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ (који су постојали приликом преноса те имовине), при чему је до престанка услова дошло после извршеног промета добара од стране лица Ц лицу Д, та околност нема утицај на порески третман промета добара који је лице Ц извршило лицу Д. Наиме, у овом случају лице Ц има обавезу да обрачуна ПДВ за добра које је стекло преносом имовине од лица Б, а која на дан престанка услова чине његову имовину, на начин на који би преносилац имовине - лице Б имао обавезу обрачунавања ПДВ да при преносу имовине нису били испуњени услови прописани чланом 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ. Обавеза обрачунавања ПДВ не односи се на опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за које постоји обавеза исправке одбитка претходног пореза у складу са ЗПДВ, већ се за та добра врши исправка одбитка претходног пореза у складу са ЗПДВ, уз напомену да су опрема и објекти за вршење делатности и улагања у објекте дефинисани Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23, у даљем тексту: ППДВ). Обрачунати ПДВ лице Ц може одбити као претходни порез ако су испуњени услови прописани чланом 28. став 7. тачка 2) ЗПДВ.

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

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

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

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

Према одредби става 6. истог члана ЗПДВ, ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара.

Одредбом члана 4. став 7. ЗПДВ прописано је да се споредном испоруком добара из става 6. овог члана не сматра пренос права располагања на:

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

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

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

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

Ако у року од три године од дана извршеног преноса имовине или дела имовине у складу са ставом 1. тачка 1) овог члана престану услови из става 1. тачка 1) овог члана, стицалац имовине или дела

имовине дужан је да обрачуна ПДВ за добра и услуге које је стекао тим преносом, а која на дан престанка услова чине његову имовину, на начин на који би преносилац имовине или дела имовине имао обавезу обрачунавања ПДВ да при преносу имовине или дела имовине нису били испуњени услови из става 1. тачка 1) овог члана (члан 6. став 5. ЗПДВ).

Одредбом члана 10. став 1. тачка 1) ЗПДВ 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.

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

Сагласно одредби члана 10. став 2. тачка 5) ЗПДВ, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је прималац добара или услуга, обвезник ПДВ, за промет извршен од стране другог обвезника ПДВ, и то код промета:

(1) хипотековане непокретности код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека;

(2) предмета заложног права код реализације уговора о залози у складу са законом којим се уређује заложно право на покретним стварима;

(3) добара или услуга над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 6) ЗПДВ прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник стицалац имовине или дела имовине чији је пренос извршен у складу

са чланом 6. став 1. тачка 1) овог закона, после чијег преноса су престали услови из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона.

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

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

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

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

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

даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Одредбом става 2. истог члана ЗПДВ прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

Право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1-3. овог члана (члан 28. став 4. ЗПДВ).

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

Ако је електронска фактура из става 5. овог члана прихваћена најкасније до истека рока за предају пореске пријаве за порески период у којем је настала пореска обавеза у складу са овим законом, обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза најраније за порески период у којем је пореска обавеза настала,

независно од тога да ли је електронска фактура издата на дан настанка пореске обавезе или после тог дана (члан 28. став 6. ЗПДВ).

Одредбом става 7. истог члана ЗПДВ прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

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

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

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

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

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

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

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

Одредбом става 2. истог члана ППДВ прописано је да се економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби члана 134. став 2. ППДВ, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбом члана 153. став 1. ППДВ прописано је да се опремом за вршење делатности, у смислу ЗПДВ, сматра добро појединачне вредности најмање 500.000 динара, без ПДВ, које има карактер опреме, чији је век употребе дужи од једне године, а које се користи или ће се користити за вршење делатности.

Објектима за вршење делатности, у смислу ЗПДВ, сматрају се објекти из члана 25. став 2. тачка 3) ЗПДВ, као и економски

дељиве целине у оквиру тих објеката, а који се користе или ће се користити за вршење делатности (члан 153. став 2. ППДВ).

10. Порески третман промета електричне енергије када је закључен фјучерс уговор којим се гарантује унапред дефинисана куповна, односно продајна цена за одређену количину електричне енергије у периоду на који је уговор закључен, при чему је реч о промету електричне енергије на берзи у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01072/2022-04 од 07.3.2023. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара који се врши уз накнаду чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ - испоручилац добара, прима или треба да прими за испоручена добра од примаоца добара или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, у коју није укључен ПДВ. С тим у вези, у случају када је закључен фјучерс уговор којим се гарантује унапред дефинисана куповна, односно продајна цена за одређену количину електричне енергије у периоду на који је уговор закључен, при чему је реч о промету електричне енергије на берзи у Републици Србији, промет електричне енергије на који се примењује тај уговор предмет је опорезивања ПДВ, а накнаду за тај промет чини цена наведена у фјучерс уговору, независно од тога да ли се разликује од цене електричне енергије на берзи у Републици Србији, која се користи као референтна цена на основу које се врши финансијско поравнање.

Поред тога, депозит који уплаћује лице које је закључило фјучерс уговор централној уговорној страни за финансијско

поравнање и плаћање, као гаранцију да ће измирити своје обавезе које могу произаћи из трговања на берзи, није предмет опорезивања ПДВ.

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

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

Добрима се сматрају и вода, електрична енергија, гас и енергија за грејање, односно хлађење (став 2. истог члана Закона).

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

Сагласно одредби члана 10. став 2. тачка 4) Закона, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је прималац електричне енергије и природног гаса који се испоручују преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје, за промет електричне енергије и природног гаса извршен од стране другог обвезника ПДВ.

Према одредби члана 11. став 1. тачка 4) Закона, место промета добара је место у којем прималац електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, а који је ова добра набавио ради даље продаје, има седиште или сталну пословну јединицу којима се добра испоручују.

У складу са одредбом члана 17. став 1. тачка 1) Закона, пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара

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

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

У складу са одредбом члана 17. став 3. Закона, у основицу се урачунавају и:

- 1) акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ;
- 2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

11. Порески третман услуга из области позоришне и музичке делатности коју пружа обвезник ПДВ - установа културе у приватној својини

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-162/2023-04 од 07.3.2023. год.)

У складу са чланом 25. став 2. тачка 14) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), ПДВ се не плаћа на промет услуга из области културе и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга, од стране лица чија делатност није усмерена ка остваривању добити, а која су регистрована за ту делатност. Услугама из области културе сматрају се, између осталих, услуге из области позоришне и музичке делатности, које пружају

лица регистрована за обављање тих делатности, а чија делатност није усмерена ка остваривању добити. Лицем чија делатност није усмерена ка остваривању добити сматра се лице које је основано од стране Републике, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе и чији је власник Република, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе у потпуности или у већинском делу.

Према томе, када услуге из области позоришне и музичке делатности пружају лица регистрована за обављање тих делатности, а чија делатност није усмерена ка остваривању добити (лица која су основана од стране Републике, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе и чији је власник Република, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе у потпуности или у већинском делу), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши промет предметних услуга нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

Међутим, када услуге из области позоришне и музичке делатности пружа обвезник ПДВ - установа културе у приватној својини, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 14) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга из области културе и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга, од стране лица чија делатност није усмерена ка остваривању добити, а која су регистрована за ту делатност.

Према члану 25. став 4. Закона, лицем чија делатност није усмерена ка остваривању добити, у смислу става 2. овог члана, сматра се лице које је основано од стране Републике, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе и чији је власник Република, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе у потпуности или у већинском делу.

Одредбом члана 139. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23) прописано је да се услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 14) Закона, сматрају услуге из области позоришне и музичке делатности, делатности музеја, галерија, архива, заштите културних добара, заштите историјских споменика, библиотека, ботаничких башти и зоолошких вртова, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности, а чија делатност није усмерена ка остваривању добити.

12. Да ли се прометом из области грађевинарства сматра антикорозивна заштита новоизграђених објеката - резервоара за чување сировина или финалних производа, као и услуге надзора над укупним радовима на антикорозивној заштити резервоара?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-961/2021-04 од 07.3.2023. год.)

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

138/22, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ изврши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. С тим у вези, антикорозивна заштита новоизграђених објеката - резервоара за чување сировина или финалних производа, сматра се прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 43.34 - Бојење и застакљивање, односно групе 43.99 - Остали непоменути специфични грађевински радови, које су наведене у члану 24. став 1. Правилника. Према томе, обвезник ПДВ - прималац добара и услуга из области грађевинарства дужан је да на укупан износ накнаде за промет који му је извршио обвезник ПДВ (у конкретном случају, страном правно лице које је одредило пореског пуномоћника и евидентирало се за обавезу плаћања ПДВ) ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ, обрачуна ПДВ у складу са Законом.

Међутим, услуге надзора над укупним радовима на антикорозивној заштити резервоара не сматрају се услугама из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Према томе, за наведени промет услуга, у конкретном случају, обавезу да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом има страном лице - обвезник ПДВ који врши предметни промет.

Сагласно одредбама члана 3. Закона, предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет

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

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

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

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

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

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

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

Сагласно одредбама члана 24. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и

став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10), у вредности већој од 500.000 динара, без ПДВ, и то:

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

13. Право на рефундацију ПДВ купцу првог стана у случају када се физичко лице које купује стан, у оставинском

поступку вођеном 2021. године иза пок. оца, прихватило наслеђа које му по закону припада, с тим да је део наслеђа који се односи на два породична стана уступило другом наследнику, својој мајци

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01175/2022-04 од 28.02.2023. год.)

Рефундација ПДВ купцу првог стана врши се у складу са одредбама члана 56а Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) и члана 276. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23). Наиме, физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан, има право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, под условом да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, заједничкој својини, односно сусвојини стан на територији Републике и да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку када се уплата цене стана са ПДВ врши уплатом на одговарајуће рачуне у складу са законом.

У конкретном случају, физичко лице које купује стан се, у оставинском поступку вођеном 2021. године иза пок. оца, прихватило наслеђа које му по закону припада, с тим да је део наслеђа који се односи на два породична стана уступило другом наследнику, својој мајци.

Према томе, с обзиром на то да се физичко лице које купује стан, од момента смрти оца до момента уступања дела наслеђа мајци, сматра наследником по сили закона (имало је сувласнички део на

два породична стана), мишљења смо да нема право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана.

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

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

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

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

Према ставу 4. истог члана Закона, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 m², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 m² по сваком члану који није имао у својини, заједничкој својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40 m², односно до 15 m².

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

Према ставу 6. истог члана Закона, породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4. овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана.

У складу са ставом 7. члана 56а Закона, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана нема:

1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;

2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;

3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину;

4) члан породичног домаћинства купца стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење.

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

Сагласно одредби члана 216. став 1. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 - одлука УСРС и 6/15, у

даљем тексту: Закон о наслеђивању), одрицање у корист одређеног наследника сматра се изјавом о пријему наслеђа уз истовремено уступање наследног дела.

У складу са одредбом става 2. истог члана Закона о наслеђивању, по пријему уступљеног дела на односе између уступиоца и пријемника примењују се правила о поклону.

14. Пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет из члана 25. став 2. тачка 1) ЗПДВ почев од 1. фебруара 2023. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-441/2022-04 од 27.02.2023. год.)

Одредбом члана 25. став 2. тачка 11) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ) прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет услуга социјалног старања и заштите, дечије заштите и заштите младих, услуга установа социјалне заштите, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности.

Према одредби члана 136. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22 и 7/23, у даљем тексту: ППДВ), која се примењује од 1. фебруара 2023. године, услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 11) ЗПДВ, сматрају се услуге социјалног старања и заштите, дечије заштите и заштите младих, услуге установа социјалне заштите: центара за социјални рад, установа за смештај корисника и установа за дневни боравак и помоћ у кући, под условом да су пружаоци услуга регистровани за обављање тих делатности и да поседују одобрење надлежног органа за пружање тих услуга, у складу са

прописима који уређују социјалну заштиту и социјалну сигурност грађана.

У складу са наведеним, почев од 1. фебруара 2023. године пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет из члана 25. став 2. тачка 11) ЗПДВ, поред установа социјалне заштите: центара за социјални рад, установа за смештај корисника и установа за дневни боравак и помоћ у кући, могу да остваре и сва друга лица (нпр. привредна друштва) која пружају услуге социјалног старања и заштите, дечије заштите и заштите младих, под условом да су пружаоци услуга - установе и друга лица регистровани за обављање тих делатности и да поседују одобрење надлежног органа за пружање предметних услуга, у складу са прописима који уређују социјалну заштиту и социјалну сигурност грађана.

15. Обавеза издавања одговарајућег рачуна када испоруку електричне енергије врши субјект приватног сектора - обвезник ПДВ (у конкретном случају, друштво са седиштем у Луксембургу), другом обвезнику ПДВ, односно када испоруку електричне енергије врши обвезник ПДВ субјекту приватног сектора - обвезнику ПДВ (у конкретном случају, друштву са седиштем у Луксембургу), при чему је реч о електричној енергији намењеној даљој продаји

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-982/2022-04 од 27.02.2023. год.)

У складу са Законом о електронском фактурисању („Службени гласник РС“, бр. 44/21, 129/21 и 138/22, у даљем тексту ЗЕФ), обавеза издавања електронске фактуре, између осталог, не постоји за испоруку електричне енергије, осим за испоруку електричне енергије за крајњу потрошњу. С тим у вези, када испоруку електричне енергије врши субјект приватног сектора - обвезник ПДВ, у конкретном случају друштво са седиштем у Луксембургу,

другом обвезнику ПДВ, односно када испоруку електричне енергије врши обвезник ПДВ субјекту приватног сектора - обвезнику ПДВ, у конкретном случају друштву са седиштем у Луксембургу, при чему је реч о електричној енергији намењеној даљој продаји, не постоји обавеза издавања електронске фактуре.

Међутим, за наведене промете постоји обавеза издавања другог одговарајућег рачуна у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ) и Правилником о порезу на додату вредност вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23 и 15/23, у даљем тексту: ППДВ), уз напомену да се код издавања тих рачуна могу применити правила прописана чланом 43. ЗПДВ.

За промет електричне енергије која се испоручује преко преносне, односно дистрибутивне мреже од стране обвезника ПДВ другом обвезнику ПДВ, при чему је реч о набавци електричне енергије за даљу продају, порески дужник је обвезник ПДВ - прималац електричне енергије. С тим у вези, прималац електричне енергије, обвезник ПДВ, дужан је да по основу промета електричне енергије који му је извршио други обвезник ПДВ:

- обрачуна ПДВ и плати обрачунати ПДВ у складу са ЗПДВ, као и да почев од 1. фебруара 2023. године сачини интерни рачун у складу са чланом 196. ППДВ;

- електронски евидентира обрачун ПДВ у складу са ЗЕФ, уз напомену да је реч о појединачном електронском евидентирању обрачуна ПДВ.

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

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

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

Добрима се сматрају и вода, електрична енергија, гас и енергија за грејање, односно хлађење (члан 4. став 2. ЗПДВ).

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 4) ЗПДВ прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац електричне енергије и природног гаса који се испоручују преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје, за промет електричне енергије и природног гаса извршен од стране другог обвезника ПДВ.

Према одредби члана 11. став 1. тачка 4) ЗПДВ, место промета добара је место у којем прималац електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, а који је ова добра набавио ради даље продаје, има седиште или сталну пословну јединицу којима се добра испоручују.

У складу са одредбом члана 14. став 1. тачка 4) ЗПДВ, промет добара настаје даном читавања, односно на други начин утврђивања стања, у складу са законом, електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, лицу из члана 11. став 1. тачка 4) овог закона, у циљу обрачуна испоруке.

Према члану 16. тач. 1) и 2) ЗПДВ, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши промет добара и услуга, односно

наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга.

Одредбом члана 42. став 1. ЗПДВ прописано је да је обвезник дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

Сагласно одредбама члана 43. ЗПДВ, рачун из члана 42. став 1. овог закона је и документ о обрачуну који издаје обвезник као прималац добара и услуга, којим се обрачунава накнада за промет добара и услуга, ако:

1) обвезник - прималац добара и услуга има право да искаже ПДВ у рачуну;

2) између обвезника који издаје и обвезника који прима документ о обрачуну постоји сагласност да обрачун промета добара и услуга изврши прималац добара и услуга;

3) је документ о обрачуну достављен обвезнику који је испоручио добра или услугу;

4) се обвезник који је испоручио добра и услуге писмено сагласио са исказаним ПДВ, осим у случају када тај обвезник није порески дужник за испоручена добра и пружене услуге у складу са овим законом.

Одредбом члана 196. став 1. ППДВ прописано је да за промет добара и услуга који у Републици Србији врши страном лице које није обвезник ПДВ у Републици Србији, односно обвезник ПДВ који за тај промет није порески дужник у складу са ЗПДВ, прималац добара и услуга, као порески дужник, сачињава интерни рачун на дан настанка пореске обавезе у складу са чланом 16. ЗПДВ, односно на дан када се најраније изврши једна од следећих радњи, и то:

1) промет добара и услуга, укључујући и повећање накнаде за тај промет;

2) плаћање, ако је накнада или део накнаде плаћен у новцу пре промета добара и услуга;

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

Сагласно одредби члана 196. став 3. ППДВ, интерни рачун из става 1. овог члана, у зависности од тога да ли се сачињава за промет, повећање накнаде за промет, односно аванс, нарочито садржи следеће податке:

- 1) назив, адресу и ПИБ лица које сачињава интерни рачун;
- 2) датум сачињавања и редни број интерног рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ, односно други порески број лица које је извршило промет добара или услуга, издало документ о повећању накнаде за промет, односно којем је извршено авансно плаћање;
- 4) датум промета, повећања накнаде за промет, односно датум плаћања аванса;
- 5) пореску основицу;
- 6) пореску стопу која се примењује;
- 7) износ обрачунатог ПДВ.

Према одредби члана 3. став 1. тачка 5) ЗЕФ прописано је да обавезу издавања електронске фактуре има порески пуномоћник страног лица у Републици Србији, у смислу прописа којима се уређује порез на додату вредност, по основу трансакција са субјектима приватног и јавног сектора.

Одредбом члана 3. став 2. тачка 4) ЗЕФ прописано је да, изузетно од става 1. овог члана, обавеза издавања електронске фактуре не постоји за испоруку електричне енергије и услугу преузимања електричне енергије у енергетски систем, осим испоруке електричне енергије за крајњу потрошњу.

Сагласно одредби члана 4. став 4. тачка 1) ЗЕФ, електронско евидентирање обрачуна пореза на додату вредност врши се појединачно, по свакој обавези, исказивањем податка о основици, пореској стопи и обрачунатом порезу на додату вредност, и то за промет добара и услуга, укључујући и дати аванс, за који је прималац добара и услуга порески дужник у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Признавање расхода у пореском билансу који обвезник евидентира у својим пословним књигама сагласно прописима о рачуноводству по основу брисања из регистра нерезидентног правног лица услед његовог стечаја (обвезник је једини власник нерезидентног правног лица)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-742/2022-04 од 23.03.2023. год.)

Одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ...118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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

У конкретном случају, обвезник је једини власник нерезидентног правног лица над којим је (у току 2022. године) окончан поступак стечаја, након чега је нерезидент (сагласно прописима државе чији је резидент) брисан из регистра привредних друштава.

С тим у вези, расход који обвезник, по основу брисања из регистра нерезидентног правног лица (услед његовог стечаја), евидентира у својим пословним књигама сагласно прописима о рачуноводству (а под претпоставком да обвезник по основу тог брисања из регистра није стекао било каква средства и исто документује), признаје се у пореском билансу у складу са чланом 7. став 1. Закона.

2. Утврђивање расхода амортизације када обвезник као власник пословних зграда и пословних простора (стечених и пре и након 1. јануара 2019. године) исте даје у закуп и, с тим у вези, а у складу са уговором о закупу са конкретним закупцем, врши одређене радове на (у закуп датом) пословном простору, али се наведени радови врше према потребама конкретног закупца, па се, с тим у вези, у пракси дешава да уколико се простор изда неком другом закупцу, извршени радови нису од значаја за новог закупца па обвезник врши нове радове према потребама и захтевима тог новог закупца (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-373/2022-04 од 23.03.2023. год.)

Како наводите у садржини поднетог захтева, обвезник као власник пословних зграда и пословних простора (стечених и пре и након 1. јануара 2019. године) исте даје у закуп и, с тим у вези, а у складу са уговором о закупу са конкретним закупцем, врши одређене радове на (у закуп датом) пословном простору као што су: рушење или постављање преградних зидова, промену осветљења, постављање преградних панела, гипсане радове, радове на електро инсталацијама, климатизацији, уређење тоалета, постављање итисона итд. Наведени радови врше се према потребама конкретног закупца, па се, с тим у вези, у пракси дешава да, уколико се простор изда неком другом закупцу, извршени радови нису од значаја за новог закупца па обвезник врши нове радове према потребама

и захтевима тог новог закупца. Како даље наводите, извршени радови, тј. улагања по сваком уговору, евидентирају се (у складу са прописима о рачуноводству) као посебно средство које се, као такво, рачуноводствено амортизује и то сагласно периоду на који је закључен уговор о закупу. Имајући у виду наведено, поставља се питање начина обрачуна амортизације према одредбама Закона у случају када су радови извршени на непокретностима које су стечене пре 1. јануара 2019. године.

Чланом 10б 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: Закон) прописано је да се амортизација сталних средстава признаје као расход у износу и на начин утврђен овим законом, при чему се овај члан Закона примењује на обрачун амортизације сталних средстава стечених почев од 1. јануара 2019. године, односно од првог дана пореског периода који почиње у 2019. години, а у складу са чланом 14. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 95/18).

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

На основу члана 10б став 9. Закона, министар финансија донео је Правилник о амортизацији сталних средстава која се признаје за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 93/19, у даљем тексту: Правилник) којим се уређују начин разврставања сталних средстава по групама, врсте нематеријалних средстава и начин утврђивања амортизације сталних средстава за пореске сврхе.

У смислу члана 2. Правилника, стална средства која подлежу обрачуна амортизације за пореске сврхе (у даљем тексту: пореска амортизација), осим нематеријалних средстава, разврставају се по групама и амортизују по стопама прописаним чланом 10б став 3. Закона, при чему је истим чланом Правилника прописано да се она стална средства (осим непокретности) која нису посебно назначена у групама II до V разврставају у III амортизациону групу.

Сходно члану 3. став 1. Правилника, пореска амортизација сталних средстава утврђује се применом пропорционалне методе за свако стално средство посебно, на начин прописан овим правилником.

У складу са чланом 3. ст. 2. и 3. Правилника, набавна вредност сталног средства за сврху обрачуна пореске амортизације (у даљем тексту: набавна вредност) представља вредност по којој је средство први пут признато у пословним књигама у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП (у даљем тексту: прописи о рачуноводству), а набавна вредност не може се мењати током трајања обрачуна пореске амортизације, осим у случају накнадних улагања која се у складу са прописима о рачуноводству укључују у набавну вредност сталног средства (у даљем тексту: накнадна улагања).

Уколико је износ амортизације обрачунат у складу са прописима о рачуноводству (у даљем тексту: рачуноводствена амортизација) нижи од износа пореске амортизације, утврђене у складу са ставом 1. овог члана, као расход амортизације у пореском периоду признаје се рачуноводствена амортизација (члан 3. став 4. Правилника).

У случају када је у пореском периоду стално средство отуђено, односно уништено, као расход у том пореском периоду признаје се износ позитивне разлике између неотписане пореске и неотписане рачуноводствене вредности тог средства која се утврђује у пореском периоду у којем је дошло до престанка обрачуна амортизације, при чему се тако утврђена разлика умањује за расход обезвређења који се признаје у истом пореском периоду у складу са Законом (члан 3. став 7. Правилника).

Неотписана пореска вредност из става 7. овог члана утврђује се тако што се набавна вредност, увећана за накнадна улагања, умањи за износ пореске амортизације (члан 3. став 8. Правилника).

С тим у вези, уколико предметна улагања извршена након 1. јануара 2019. године на непокретностима које су стечене закључно са 31. децембром 2018. године, са аспекта прописа о рачуноводству, представљају (посебна) стална средства која се, као таква, евидентирају у пословним књигама обвезника и амортизују у складу са прописима о рачуноводству, у том случају, а сагласно члану 10б став 2. Закона, таква средства, амортизују се на начин прописан чланом 10б Закона и одредбама Правилника, при чему се приликом утврђивања износа пореске амортизације примењује стопа од 15% у складу са чланом 2. Правилника.

Када је у току пореског периода престао обрачун рачуноводствене амортизације из разлога што је уговор о закупу раскинут па је, сагласно одредбама Правилника, престао и обрачун пореске амортизације, у том случају обвезник је дужан да (за тај порески период) утврди расход амортизације, и то од првог дана пореског периода до дана престанка обрачуна амортизације за пореске сврхе, примењујући одредбе члана 3. Правилника. Такође, када обвезник (за потребе новог закупца) изврши нове радове уз истовремено рушење претходно извршених радова, сматрамо да су се у том пореском периоду стекли услови за примену члана 3. став 7. Правилника.

3. Примена члана 25а Закона о порезу на добит правних лица (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-815/2021-04 од 23.03.2023. год.)

Одредбом члана 25а став 5. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, 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.

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

Сходно члану 505. став 1. тачка 1) Закона о привредним друштвима, правне последице статусне промене наступају даном регистрације статусне промене у складу са законом о регистрацији, а имовина и обавезе друштва преносиоца прелазе на друштво стипендијера, у складу са уговором о статусној промени, односно планом поделе.

У смислу закона којим се уређују облигациони односи, обавеза престаје сједињењем кад једно исто лице постане и поверилац и дужник.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник (друштво А) је претходних година одобравао позајмице свом повезаном правном лицу (друштво Б) и по том основу у својим пословним књигама, а у складу са прописима о рачуноводству, евидентирао потраживање. Друштво А је од 1. јануара 2018. године започело са применом МСФИ 9 - *Финансијски инструменти*, при чему је исправка вредности потраживања по позајмицама одобреним друштву Б извршена у складу са захтевима наведеног

стандарда, а ефекат прве примене истог (стандарда) исказан је као корекција (умањење) нераспоређене добити ранијих година. С тим у вези, друштво А је у пореском билансу за 2018, 2019. и 2020. годину исказало по 1/5 ефекта прве примене МСФИ 9 и умањило пореску основицу. Током 2021. године спроводи се статусна промена припајања којом се друштво Б припаја друштву А и престаје да постоји, а имовина и обавезе се преносе (друштву А) по књиговодственим вредностима. С тим у вези, а имајући у виду да ће се, у случају предметне статусне промене укидање исправке вредности (исказане као умањење нераспоређене добити, у складу са захтевима прве примене МСФИ 9) евидентирати као корекција (повећање) нераспоређене добити, чиме би се суштински неутралисао негативан ефекат на нераспоређену добит настао услед прве примене МСФИ 9 (2018. године), поставило се питање да ли се, у том случају, 3/5 ефекта прве примене МСФИ 9 (по основу којих је друштво А умањило пореску основицу за наведене године) трајно признају друштву А.

С обзиром на наведено, сматрамо да обвезник (друштво А) који је, у конкретном случају, а у складу са чланом 25а ст. 5. и 6. Закона, исказао расход који је био признат у пореском билансу (за 2018, 2019. и 2020. годину) нема обавезу да изврши корекцију у пореском билансу по основу претходно признатог расхода (3/5 ефекта прве примене МСФИ 9), независно од извршене статусне промене.

4. Коришћење пореског подстицаја из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник закључно са 2021. годином искористио право на десетогодишње пореско ослобођење у складу са чланом 50а Закона, а током 2020. и 2021. године је започео изградњу магацинског простора, као и набавку постројења и опреме

неопходних за обављање производне делатности, при чему су наведена основна средства евидентирана у пословним књигама обвезника као средства у припреми која је обвезник активирао и почео да користи у 2022. години

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1175/2021-04 од 23.03.2023. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, 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 добит (члан 50а став 4. Закона).

Новозапосленим лицима, у смислу става 1. овог члана, сматрају се лица која је обвезник запослио у периоду улагања, тако да у моменту испуњења услова за коришћење наведеног пореског ослобођења обвезник има најмање 100 додатно запослених на неодређено време у односу на број запослених на неодређено време који је имао на последњи дан периода који претходи периоду у којем је започео улагања из става 1. овог члана (члан 50а став 5. Закона).

Сходно члану 6. Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/14 ... 97/21), сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона, извршених на територији Републике, исказује се на Обрасцу

СУ, као однос вредности основних средстава за која је извршено улагање по основу ког се признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона (исказаних на ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ) и вредности укупних основних средстава (исказаних на редном броју 4. Обрасца СУ).

У смислу одредаба Правилника, под редним бројем 3. Обрасца СУ уносе се подаци о улагањима извршеним у основна средства за која обвезник може да оствари право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, која је обвезник ставио у употребу, односно која користи за обављање делатности, у износу који је, до последњег дана периода за који се саставља порески биланс, плаћен добављачу, а под редним бројем 4. Обрасца СУ уноси се вредност укупних основних средства обвезника, укључујући основна средства евидентирана под редним бројем 3. овог обрасца, као и друга основна средства која су евидентирана у пословним књигама обвезника, при чему се под овим редним бројем не уносе подаци о основним средствима која нису стављена у употребу, као ни аванси за набавку основних средства.

Према члану 6. став 6. Правилника, улагања извршена у основна средства у току трајања пореског ослобођења обвезник исказује у Обрасцу СУ у којем је претходно утврдио проценат умањења обрачунатог пореза, и по том основу утврђује нову сразмеру улагања на начин прописан овим правилником.

У конкретном случају, а како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је закључно са 2021. годином искористио право на десетогодишње пореско ослобођење у складу са чланом 50а Закона. Током 2020. и 2021. године, обвезник је започео изградњу магацинског простора, као и набавку постројења и опреме неопходних за обављање производне делатности, при чему су наведена основна средства евидентирана у пословним књигама обвезника као средства у припреми. Како даље наводите, обвезник намерава да се, по основу нових улагања (почев од 2022. године),

квалификује за нови десетогодишњи период пореског ослобођења из члана 50а Закона, па се поставило питање да ли се улагања извршена у основна средства у припреми (током 2020. и 2021. године) признају као улагања из наведеног члана Закона, имајући у виду да је у тој (2022.) години обвезник активирао и почео да користи предметна средства.

Сагласно наведеној одредби члана 6. став 6. Правилника, по основу нових улагања извршених у току коришћења пореског подстицаја из члана 50а Закона, обвезник је дужан да у Обрасцу СУ утврди нови проценат пореског ослобођења из члана 50а Закона. Имајући у виду да се право на пореско ослобођење признаје по основу улагања у основна средства која обвезник користи за обављање делатности, а да је, у конкретном случају, обвезник улагања у основна средства извршена у 2020. и 2021. години у својим пословним књигама, а у складу са прописима о рачуноводству, евидентирао као основна средства у припреми, при чему је иста активирао и почео да користи у 2022. години, сматрамо да по основу предметних улагања обвезник може да оствари право на (нови) десетогодишњи период пореског ослобођења из члана 50а Закона, при чему (нови) период улагања почиње од 2022. године.

5. Порески третман стицања удела без накнаде са аспекта Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-209/2023-04 од 21.3.2023. год.)

По питању начина евидентирања стицања удела без накнаде у пословним књигама обвезника, при чему је предметни удео пренет обвезнику од стране његовог власника (физичког лица), 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 нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- физичко лице као власник 100% удела у привредном друштву „А“ има намеру да власништво на том уделу пренесе без накнаде на привредно друштво „Б“ у којем је, такође, власник 100% удела;

- у конкретном случају, физичко лице у својству власника 100% удела у друштву „Б“ има намеру да пренесе без накнаде удео друштва „А“ у процентуалном износу од 100% у друштво „Б“.

Сагласно члану 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 министарство 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 дефиницијом прихода које је прописана у Концептуалном оквиру за финансијско извештавање у параграфу 4.25(а) наведено је да се елементи прихода и расхода дефинишу као што следи:

Приходи су повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања имовине или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса власника капитала.

Расходи су смањења економских користи током обрачунског периода у облику одлива или смањења имовине или настанка обавеза, која имају за резултат смањење капитала који не представља смањење по основу расподеле власницима капитала.

У Параграфу 7. МРС 1 - *Презентација финансијских извештаја* дате су, између осталих, следеће дефиниције:

Власници су имаоци инструмената класификованих као капитал.

Збирни укупни резултат (односно укупни свеобухватни резултат) представља промену капитала током периода која је резултат трансакција и других догађаја, осим оних промена које су резултат трансакција са власницима који делују у својству власника.

Збирни укупни резултат (односно укупни свеобухватни резултат) сачињавају све компоненте „биланса успеха“ и „осталог укупног резултата“.

Остали укупни резултат обухвата ставке прихода и расхода (укључујући и корекције услед рекласификације) које нису признате у билансу успеха како се захтева или дозвољава према другим МСФИ.

У параграфу 106(д) МРС 1 прописано је ентитет приказује извештај о променама на капиталу у складу са захтевима из параграфа 10. Извештај о променама на капиталу, укључује, између осталог, и следеће дефиниције:

(д) за сваку компоненту капитала, срањивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, засебно (као минимум) обелодањујући промене које су резултат:

(и) биланс успеха (добитак или губитак);

(ии) остали укупни резултат; и

(иии) трансакције са власницима који делују у својству власника, приказујући засебно улагања власника и расподеле власницима и промене власничких интереса у зависним ентитетима чија последица није губитак контроле.

Из претходно наведеног произилази да су приходи сва повећања економских користи који за резултат имају пораст капитала, а расходи сва смањења економских користи који за резултат имају смањење капитала - осим оних која су настала по основу доприноса власника капитала, односно расподеле власницима капитала.

Даље, сви приходи и расходи се приказују, односно у складу са МСФИ разврставају на приходе и расходе у Билансу успеха и приходе и расходе, односно добитке и губитке у Осталом укупном резултату / Извештају о осталом резултату.

Из наведеног проистиче да сва повећања и смањења економских користи која су настала по основу доприноса власника капитала, односно расподеле власницима капитала - не представљају приходе и расходе, односно добитке и губитке и не приказују се у оквиру Биланса успеха и Извештаја о осталом резултату, већ

представљају засебне промене у оквиру капитала дефинисане као „транзакције са власницима који делују у својству власника“.

Напомињемо да је овде реч о власницима у смислу наведене дефиниције из МРС 1, односно власницима који држе инструменте капитала у смислу МРС 32 - *Финансијски инструменти: презентација*, што најчешће јесу, али не морају увек да буду власници регистровани у складу са Законом о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон 5/15, 44/18, 95/18, 109/21).

Имајући у виду да унос средстава (попут готовине, потраживања, финансијских пласмана, залиха или сталних средстава) без (против)накнаде и обавезе враћања, као и опрост обавеза, представљају повећања економских користи у виду доприноса власника, односно транзакције са власницима који делују у својству власника - сматрамо да по том основу не настају приходи ни добици ни у Билансу успеха ни у Извештају о осталом резултату, већ да се евидентирају директно у корист одговарајућих ставки капитала.

Уколико се конкретна транзакција региструје као повећање основног капитала у складу са Законом о привредним друштвима - евидентираће се као повећање одговарајућег рачуна основног капитала 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 супротном, евидентираће се као повећање у оквиру одговарајућег рачуна класе 3: Капитал (нпр. рачуна 309 - Остали основни капитал, 323 - Додатне уплате којима се не повећава капитал или 340 - Нераспоређени добитак ранијих година) у складу са усвојеном рачуноводственом политиком правног лица.“

Сходно одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЈ), основица

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

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

Сагласно наведеним одредбама ЗПДПЈ, а имајући у виду наводе из цитираног мишљења, према којима, између осталог, унос средстава (готовине, потраживања, финансијских пласмана, залиха или сталних средстава) од стране власника без (против)накнаде представљају повећања економских користи у виду доприноса власника, односно трансакције са власницима који делују у својству власника, по ком основу не настају приходи и добици који се исказују у билансу успеха, сматрамо да, у конкретном случају, стицањем удела на наведени начин, обвезник није дужан да увећа опорезиву добит.

6. Опорезивање прихода нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом остварених по основу пружених услуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-232/2023-04 од 14.03.2023. год.)

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

118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од 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.

Порез по одбитку из става 1. овог члана обрачунава се и плаћа и на приходе нерезидентног правног лица по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма у Републици, који нису опорезовани као доходак физичког лица (извођача, музичара, спортисте и сл.), у складу са прописима којима се уређује опорезивање дохотка грађана (члан 40. став 3. Закона).

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

С тим у вези, приходи које нерезидентно правно лице оствари по основу услуга наведених у тачки 5) става 1, односно става 3. члана 40. Закона, опорезују се по стопи од 20%, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Међутим, предмет опорезивања порезом по одбитку нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом су приходи остварени по основу (свих) услуга без обзира на место њиховог пружања или коришћења, односно

место где ће бити пружене или коришћене, при чему се предметни приходи опорезују по стопи од 25%, у складу са чланом 40. став 4. Закона.

7. Признавање у пореском билансу обвезника накнаде – провизије за ангажовање средстава како би се трансхе кредита повлачиле договореном динамиком, када обвезник поштује уговорне одредбе и редовно (без кашњења) повлачи трансхе кредита у складу са динамиком дефинисаном уговорима о кредиту са пословним банкама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-207/2023-04 од 14.03.2023. год.)

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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

Према члану 7а тачка б) Закона, на терет расхода не признају се новчане казне које изриче надлежни орган, уговорне казне и пенали.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је ангажован на изградњи стамбено-пословног комплекса која се одвија по фазама дефинисаним пројектним плановима, при чему је потребно да се осигура финансирање сваке фазе изградње на начин да су новчана средства увек расположива, односно доступна током фазе изградње како би се омогућила реализација уговорених временских рокова. Новчана средства неопходна за реализацију изградње пројекта обвезник обезбеђује делом из сопствених средстава, а делом по основу уговора о кредиту закљученим са пословним банкама, за сваку појединачну фазу пројекта, са прецизираним планираним износима и одређеном динамиком повлачења новчаних средстава по основу кредита (транше кредита). Предметним уговорима банке се обавезују да у моменту потписивања уговора резервишу цео износ кредита, а обвезник се обавезује да пословним банкама плаћа накнаду – провизију за ангажовање средстава како би се транше кредита повлачиле договореном динамиком. Како даље наводите у поднетом допису, обвезник редовно, без кашњења повлачи транше кредита у складу са динамиком дефинисаном уговорима о кредиту, што значи да се цео износ кредита повлачи до краја градње поједине фазе пројекта и у року расположивости кредита. С тим у вези, поставило се питање признавања расхода у пореском билансу обвезника по основу предметне накнаде.

Имајући у виду да обвезник (како је наведено у поднетом допису) поштује уговорне одредбе и редовно (без кашњења) повлачи транше кредита у складу са динамиком дефинисаном уговорима о кредиту са пословним банкама, сматрамо да накнада коју обвезник плаћа, у конкретном случају за ангажовање средстава, не представља уговорну казну, па се расход исказан по том основу у пословним књигама обвезника (а сагласно прописима о рачуноводству) признаје у пореском билансу, у складу са чланом 7. став 1. Закона.

8. Опорезивање прихода које нерезидентно правно лице оствари од (свог) огранка који обавља делатност на територији Републике по основу накнаде од закупа опреме
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1089/2022-04 од 13.03.2023. год.)

Према одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу:

- 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.

Сагласно члану 40. став 7. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

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, када нерезидентно правно лице оствари приход од огранка (нерезидентног правног лица) по основу накнаде исплаћене за закуп покретних ствари (које је нерезидентна централа дала у закуп свом огранку ради обављања делатности на територији Републике), на тако остварен приход обрачунава се и плаћа порез по решењу, сагласно одредби члана 40. ст. 7. и 8. Закона.

Напомињемо да је наведени став изнет и у Мишљењу број: 011-00-243/2018-04 од 18. априла 2018. године.

9. Признавање расхода у пореском билансу обвезника који обвезник (као учесник у поступку пред Комисијом за заштиту конкуренције) искаже у својим пословним књигама на име новчаног износа плаћеног по основу донете управне мере у складу са Законом о заштити конкуренције

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-199/2023-04 од 09.03.2023. год.)

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

лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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

На терет расхода не признају се новчане казне које изриче надлежни орган, уговорне казне и пенали (члан 7а тачка б) Закона).

Законом о заштити конкуренције („Службени гласник РС“, бр. 51/09 и 95/13), којим се уређује заштита конкуренције на тржишту Републике Србије, као и оснивање, положај, организација и овлашћења Комисије за заштиту конкуренције (у даљем тексту: Комисија), прописано је да је Комисија самостална и независна организација која врши јавна овлашћења у складу са овим законом, а која је, између осталог, надлежна да решава о правима и обавезама учесника на тржишту у складу са законом и одређује управне мере у складу са овим законом. Комисија наведене послове обавља као поверене.

Према члану 38. ст. 1. и 3. Закона о заштити конкуренције, о повреди конкуренције, о појединачном изузећу и одобрењу или забрани концентрације, Комисија доноси решење, а саставни део решења којим је утврђена повреда конкуренције је одлука о мери заштите конкуренције, односно друга управна мера коју одређује Комисија у складу са овим законом.

Сагласно члану 57. ст. 1. и 3. Закона о заштити конкуренције, ако Комисија утврди повреду конкуренције, односно другу повреду овог закона, одредиће меру заштите конкуренције, меру отклањања повреде конкуренције, односно другу управну меру прописану овим законом, при чему се наплата новчаног износа одређене управне мере врши у корист буџета Републике Србије.

Имајући у виду да управна мера не представља новчану казну (донету од стране надлежног органа), расход који обвезник (као учесник у поступку пред Комисијом) искаже у својим пословним књигама на име новчаног износа плаћеног по основу донете управне мере у складу са Законом о заштити конкуренције, признаје се као расход у пореском билансу обвезника, у складу са чланом 7. став 1. Закона.

10. Право на порески подстицај у складу са чланом 50а Закона о порезу на добит правних лица по основу улагања обвезника (који обавља делатност производње пестицида и хемикалија за пољопривреду) извршених у набавку основних средстава која обвезник користи за обављање делатности, и то: палетних регала који се налазе у складишту и служе за складиштење производа, полица за кукуруз које служе за складиштење основног семена кукуруза, сигурносних ормана за киселине и базе и запаљиве хемикалије, лабораторијске опреме, као и опреме за вентилацију која се користи током рада са токсичним гасовима, у случају када је обвезник улагање, тј. плаћање добављачу извршио из (новчаних) средстава субвенције одобрене од стране надлежног министарства (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-188/2022-04 од 02.03.2023. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, 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.

Према члану 50а став 2. Закона, улагањем у основна средства од стране другог лица, у смислу става 1. овог члана, сматра се и улагање у основни капитал и повећање основног капитала у складу са законом.

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.

Право на порески подстицај из става 1. овог члана не остварује се за основна средства, и то за: ваздухоплове и пловне објекте који се не користе за обављање делатности, путничке аутомобиле, осим аутомобила за такси превоз, *rent-a-car*, обуку возача и специјалних путничких аутомобила са уграђеним уређајима за болеснике; намештај, осим намештаја за опремање хотела, мотела, ресторана, омладинских, дечијих и радничких одмаралишта; тепихе; уметничка дела ликовне и примењене уметности и украсне предмете за уређење простора; мобилне телефоне; клима уређаје; опрему за видео надзор; огласна средства, као и алат и инвентар са калкулативним отписом (члан 50и став 3. Закона).

Сагласно наведеним законским нормама, право на порески подстицај из члана 50а Закона обвезнику се признаје по основу улагања извршених у периоду улагања у набавку основних средства у власништву обвезника које обвезник 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, осим основних средстава из члана 50и Закона.

С тим у вези, а имајући у виду одредбе чл. 50а и 50и Закона, по основу улагања обвезника (који обавља делатност производње пестицида и хемикалија за пољопривреду) извршених

у набавку основних средстава које обвезник користи за обављање делатности, и то: палетних регала који се налазе у складишту и служе за складиштење производа, полица за кукуруз које служе за складиштење основног семена кукуруза, сигурносних ормана за киселине и базе и запаљиве хемикалије, лабораторијске опреме (лабораторијски сто, судопера и полице), као и опреме за вентилацију која се користи током рада са токсичним гасовима, обвезник, према нашем мишљењу, остварује право на предметни порески подстицај.

Такође, а у складу са наведеним одредбама Закона, право на пореско ослобођење из члана 50а Закона остварује се по основу набавке основних средстава (у власништву обвезника) и у случају када је, као у конкретном случају, обвезник улагање, тј. плаћање добављачу извршио из (новчаних) средстава субвенције одобрене од стране надлежног министарства.

11. Да ли Институт за информационе технологије Крагујевац утврђује порез на добит и саставља порески биланс на Обрасцу ПБ 1 или саставља порески биланс за недобитне организације које примењују контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике на Обрасцу ПБН 1?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-468/2022-04 од 02.03.2023. год.)

Одредбом члана 1. 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: Закон) прописано је да је порески обвезник пореза на добит правних лица (у даљем тексту: порески обвезник) привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања делатности у циљу стицања добити.

Према ставу 3. истог члана Закона, порески обвезник је, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

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

Како произилази из садржине поднетог дописа и прилога достављених уз предметни допис, Институт за информационе технологије Крагујевац (у даљем тексту: Институт) основан је у складу са законом који уређује научноистраживачку делатност. Оснивач Института је Република Србија, при чему је Институт научноистраживачка установа која послује средствима у државној својини. Претежна делатност Института је: 72.19 Истраживање и развој у осталим природним и техничко-технолошким наукама, а може обављати и друге делатности у складу са законом. Примењује контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике.

Сходно наведеном, Институт, у смислу Закона, представља недобитну организацију која постаје обвезник пореза на добит уколико у пореском периоду оствари приходе по основу продаје производа на тржишту или вршења услуга уз накнаду. У том случају, а у смислу Правилника о садржају пореског биланса за недобитне организације - обвезнике пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 60/14, 41/15 и 53/15), обвезник који примењује контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике саставља порески биланс на Обрасцу ПБН 1, у којем утврђује пореску основицу (вишак прихода са тржишта над расходима

који су настали у вези са тим приходима) на начин прописан тим правилником.

12. Примена одредаба члана 22г Закона о порезу на добит правних лица у случају када се трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја, сходно прописима о рачуноводству, не евидентирају као расход, већ се укључују у набавну вредност/цену коштања нематеријалне имовине

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-327/2022-04 од 02.03.2023. год.)

Сагласно са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, 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.

Према члану 2. став 1. тачка 3) Правилника, трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем сматрају се нарочито трошкови набавке нематеријалних средстава, као и права на коришћење нематеријалне имовине (заштићених ауторских права, патената и сл.) непосредно везаних за истраживање и развој.

Сходно члану 3. ст. 1. и 2. Правилника, трошкови истраживања и развоја који се, као такви, исказују у билансу успеха, признају се као расход у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, МСФИ и МСФИ за МСП, односно у складу са прописима о начину вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима обвезника који не примењују МРС, МСФИ и МСФИ за МСП (у даљем тексту: прописи о рачуноводству), при чему се ови трошкови додатно признају у пореском периоду у ком су настали, и исказују се у пореском билансу који се подноси за тај период.

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

У конкретном случају, трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја се, сходно прописима о рачуноводству, не евидентирају као расход, већ се укључују у набавну вредност/цену коштања нематеријалне

имовине, па се, с тим у вези, поставило питање начина двоструког признавања трошкова развоја у конкретном случају.

Имајући у виду члан 3. став 3. Правилника, а у вези члана 2. став 1. тачка 3) Правилника, сматрамо да се трошкови развоја, који се у случају стицања нематеријалне имовине, сходно прописима о рачуноводству, не исказују као расход, већ се исказују као имовина (у билансу стања обвезника), признају као расход у пореском билансу који обвезник подноси за порески период у ком је нематеријална имовина стечена, и то у износу набавне вредности, односно цене коштања предметне имовине, при чему ово признавање не утиче на признавање амортизације исте (нематеријалне) имовине.

13. Да ли се активности истраживања тржишта и развоја софтвера које обвезник обавља по налогу клијента (свог повезаног правног лица из иностранства) могу сматрати истраживањем и развојем у смислу одредбе члана 22г Закона о порезу на добит правних лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-465/2022-04 од 02.03.2023. год.)

У складу са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, 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.

Како произилази из садржине поднетог захтева, обвезник се, између осталог, бави развојем софтвера и то по налогу клијента (свог повезаног правног лица из иностранства) који лиценцу за тако унапређен софтвер даје осталим повезаним лицима (финансијским институцијама, такође из иностранства). Поред тога, обвезник истражује потребе тржишта у циљу развоја нових производа из домена финансијских услуга, при чему би те нове производе користиле наведене финансијске институције из иностранства. С тим у вези, поставља се питање да ли обвезник на основу обављања активности развоја софтвера, као и спроведених активности истраживања тржишта, у конкретном случају, има право на коришћење погодности из члана 22г Закона.

Право из члана 22г Закона обвезник може користити искључиво уколико пројекат истраживања или развоја спроводи за себе, а не за другог, што значи да би (евентуално) остварени резултати и користи конкретног пројекта припадали обвезнику који их спроводи, а не другом лицу. С тим у вези, а имајући у виду да активности развоја софтвера и истраживања тржишта обвезник обавља услужно, тј. за потребе клијената - других правних лица, обвезник (у овом случају) не остварује право на коришћење пореске погодности из члана 22г Закона.

14. Утврђивање расхода амортизације сталних средстава на којима су почев од 1. јануара 2019. године извршена

накнадна улагања у износу већем од 10% износа неотписане рачуноводствене вредности тог средства

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-695/2022-04 од 02.03.2023. год.)

Чланом 10. 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: Закон) прописано је да се амортизација сталних средстава признаје као расход у износу и на начин утврђен овим законом, с тим што се овај члан Закона примењује на обрачун амортизације сталних средства закључно са 31. децембром 2018. године, односно последњим даном пореског периода који почиње у 2018. години, сагласно члану 14. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 95/18).

Обрачун амортизације у складу са чланом 10. Закона ближе је уређен Правилником о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 16/04, 99/10, 104/18 и 9/19, у даљем тексту: Правилник).

На обрачун амортизације сталних средстава стечених почев од 1. јануара 2019. године, односно од првог дана пореског периода који почиње у 2019. години, примењују се одредбе члана 10б Закона.

Чланом 8. став 1. Правилника о изменама и допунама Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 104/18, у даљем тексту: Правилник о изменама и допунама) прописано је да за стална средства која су у складу са Правилником о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 16/04 и 99/10) разврстана у неку од

амортизационих група од II до V, а на којима су почев од 1. јануара 2019. године извршена накнадна улагања у износу већем од 10% износа неотписане рачуноводствене вредности тог средства, обрачун амортизације врши се према одредбама члана 10б 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 и 95/18).

Обрачун амортизације сталних средстава из става 1. овог члана започиње у пореском периоду у којем су накнадна улагања завршена, на основицу која одговара набавној вредности сталног средства умањеној за припадајући износ пореске амортизације и увећаној за извршена накнадна улагања (члан 8. став 2. Правилника о изменама и допунама).

На основу члана 10б став 9. Закона, министар финансија донео је Правилник о амортизацији сталних средстава која се признаје за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 93/19, у даљем тексту: Правилник о амортизацији), којим се уређују начин разврставања сталних средстава по групама, врсте нематеријалних средстава и начин утврђивања амортизације сталних средстава за пореске сврхе.

Сходно члану 3. став 1. Правилника о амортизацији, пореска амортизација сталних средстава утврђује се применом пропорционалне методе за свако стално средство посебно, на начин прописан овим правилником.

У складу са чланом 3. ст. 2. и 3. Правилника о амортизацији, набавна вредност сталног средства за сврху обрачуна пореске амортизације (у даљем тексту: набавна вредност) представља вредност по којој је средство први пут признато у пословним књигама у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП (у даљем тексту: прописи о рачуноводству), а набавна вредност не може се мењати током трајања обрачуна

пореске амортизације, осим у случају накнадних улагања која се у складу са прописима о рачуноводству укључују у набавну вредност сталног средства (у даљем тексту: накнадна улагања).

Уколико је износ амортизације обрачунат у складу са прописима о рачуноводству (у даљем тексту: рачуноводствена амортизација) нижи од износа пореске амортизације, утврђене у складу са ставом 1. овог члана, као расход амортизације у пореском периоду признаје се рачуноводствена амортизација (члан 3. став 4. Правилника о амортизацији).

Сагласно члану 3. став 6. Правилника о амортизацији, обрачун пореске амортизације започиње и престаје истовремено са обрачуном рачуноводствене амортизације.

У конкретном случају, у току 2019. године обвезник је извршио накнадна улагања на сталном средству које је стечено 2016. године и разврстано у III амортизациону групу. С обзиром да је износ накнадних улагања био већи од 10% износа неотписане рачуноводствене вредности тог средства, обвезник је, у складу са чланом 8. ст. 1. и 2. Правилника о изменама и допунама, од 2019. године отпочео обрачун амортизације тог средства према члану 10б Закона и одредбама Правилника о амортизацији. Како даље наводите, у 2020. години престаје обрачун рачуноводствене амортизације сталног средства (с обзиром да је његова вредност у пословним књигама на дан 31. децембар 2020. године „0“), па је исте године престао обрачун пореске амортизације. Међутим, почетком 2022. године на предметном сталном средству (које је и даље у функцији) извршено је накнадно улагање које је испунило услов за капитализацију, па се, с тим у вези, од 2022. године то средство рачуноводствено амортизације.

Имајући у виду наведено, уколико са аспекта прописа о рачуноводству и релевантних МРС, МСФИ, односно МСФИ за

МСП, не постоји сметња да се вредност извршеног накнадног улагања укључи у вредност сталног средства (а која у пословним књигама износи „0“), као и да се то средство (након тога) поново од 2022. године рачуноводствено амортизује, мишљења смо да су се, у складу са чланом 3. став 6. Правилника о амортизацији, стекли услови да од 2022. године започне и обрачун амортизације према члану 10б Закона, при чему основицу за обрачун амортизације чини вредност по којој је то средство признато у пословним књигама у складу са прописима о рачуноводству.

15. Признавање расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања у случају када је друштво преносилац пренело на друштво стицаоца исправљено потраживање (расход по основу исправке вредности друштву преносиоцу није био признат у пореском билансу у пореском периоду у ком је исправка вршена), а друштво стицалац наплати предметно потраживање

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-343/2022-04 од 02.03.2023. год.)

У складу са чланом 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, 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 је то потраживање у књигама пореског обвезника отписано као ненаплативо;

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

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

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

Расход који није био признат по основу исправке вредности појединачних потраживања у пореском периоду у ком је исказан, признаје се у пореском периоду у ком су испуњени услови из става 1, односно става 2, односно става 7. овог члана (члан 16. став 9. Закона).

Према члану 16. став 11. Закона, сва отписана, исправљена и друга потраживања која нису призната као расход, а која се касније наплате, у моменту наплате не улазе у приходе пореског обвезника.

Сагласно члану 483. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11 ... 109/21), статусном променом се друштво (у даљем тексту: друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (у даљем тексту: друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције.

Чланом 489. став 1. тачка 1) Закона о привредним друштвима прописано је да се друштво може поделити тако што ће пренети део своје имовине и обавеза на једно или више новооснованих друштава (у даљем тексту: издвајање уз оснивање).

У конкретном случају, привредно друштво је извршило исправку вредности потраживања, при чему расход по том основу (у пореском периоду у ком је исправка извршена) није признат у пореском билансу, с обзиром да није био испуњен услов прописан чланом 16. став 7. Закона. У наредном пореском периоду привредно друштво је (као друштво преносилац), на основу извршене статусне промене издвајања уз оснивање, исправљено потраживање пренело на новоосновано правно лице (друштво стицалац) које је то потраживање (као исправљено) евидентирало у својим пословним књигама. У истом пореском периоду друштво стицалац је потраживање наплатило и по том основу у својим пословним књигама исказало приход. С тим у вези, поставља се питање да ли се на тако остварен приход примењује одредба члана 16. став 11. Закона.

С обзиром да је, у конкретном случају, друштво преносилац пренело на друштво стицаоца исправљено потраживање, а да расход по основу исправке вредности друштву преносиоцу није био признат у пореском билансу у пореском периоду у ком је исправка вршена, а имајући у виду да је до преноса (исправљеног потраживања) дошло услед спроведене статусне промене, мишљења смо да у пореском периоду у ком друштво стицалац наплати предметно потраживање приход остварен по том основу не представља опорезив приход, у складу са чланом 16. став 11. Закона.

16. Примена одредаба члана 10б Закона о порезу на добит правних лица када су у питању вишегодишњи засади
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-342/2022-04 од 02.03.2023. год.)

Чланом 10б став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се амортизација сталних средстава признаје као расход у износу и на начин утврђен овим законом, с тим што се овај члан Закона примењује на обрачун амортизације сталних средстава стечених почев од 1. јануара 2019. године, односно од првог дана пореског периода који почиње у 2019. години, а у складу са чланом 14. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 95/18).

Правилник о амортизацији сталних средстава која се признаје за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 93/19, у даљем тексту: Правилник), који је донет на основу члана 10б став 9. Закона, уређује начин разврставања сталних средстава по групама, врсте нематеријалних средстава и начин утврђивања амортизације сталних средстава за пореске сврхе.

У смислу члана 2. Правилника, стална средства која подлежу обрачуну амортизације за пореске сврхе (у даљем тексту: пореска амортизација), осим нематеријалних средстава, разврставају се по групама и амортизују по стопама прописаним чланом 10б став 3. Закона, при чему је истим чланом Правилника прописано да се она стална средства (осим непокретности) која нису посебно назначена у групама II до V разврставају у III амортизациону групу.

Сходно члану 3. став 1. Правилника, пореска амортизација сталних средстава утврђује се применом пропорционалне методе за свако стално средство посебно, на начин прописан овим правилником.

У складу са чланом 3. ст. 2. и 3. Правилника, набавна вредност сталног средства за сврху обрачуна пореске амортизације

(у даљем тексту: набавна вредност) представља вредност по којој је средство први пут признато у пословним књигама у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП (у даљем тексту: прописи о рачуноводству), а набавна вредност не може се мењати током трајања обрачуна пореске амортизације, осим у случају накнадних улагања која се у складу са прописима о рачуноводству укључују у набавну вредност сталног средства (у даљем тексту: накнадна улагања).

Уколико је износ амортизације обрачунат у складу са прописима о рачуноводству (у даљем тексту: рачуноводствена амортизација) нижи од износа пореске амортизације, утврђене у складу са ставом 1. овог члана, као расход амортизације у пореском периоду признаје се рачуноводствена амортизација (члан 3. став 4. Правилника).

У складу са одредбама Правилника, биолошка средства (у конкретном случају, вишегодишњи засади) која су разврстана у II амортизациону групу, амортизују се пропорционалном методом на начин прописан овим правилником применом стопе од 10%, под условом да се наведена средства амортизују у складу са прописима о рачуноводству.

17. Примена одредаба члана 22в Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник у пореском периоду извршио обезвређење учешћа у капиталу свог повезаног нерезидентног правног лица (зависно друштво) и по том основу у својим пословним књигама исказао расход који није био признат у пореском билансу поднетом за исти порески период, а у неком од наредних пореских периода, а према прописима државе резиденства зависног друштва, спроведена је статусна промена којом се зависно друштво

припојило другом нерезидентном правном лицу (друштво стицалац) и престало да постоји без спровођења поступка ликвидације, при чему је обвезник постао власник учешћа у капиталу друштва стицаоца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-131/2022-04 од 19.01.2023. год.)

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

У конкретном случају, обвезник је у пореском периоду извршио обезвређење учешћа у капиталу свог повезаног нерезидентног правног лица (зависно друштво) и по том основу у својим пословним књигама исказао расход који није био признат у пореском билансу поднетом за исти порески период. У неком од наредних пореских периода, а према прописима државе резиденства зависног друштва, спроведена је статусна промена којом се зависно друштво припојило другом нерезидентном правном лицу (друштво стицалац) и престало да постоји без спровођења поступка ликвидације, при чему је обвезник постао власник учешћа у капиталу друштва стицаоца. По наведеном основу обвезник је у својим пословним књигама уместо садашње вредности учешћа у капиталу

зависног друштва, у истом износу исказао учешће у капиталу друштва стицаоца, па се, с тим у вези, поставило питање да ли се, у пореском периоду у ком је извршена предметна статусна промена, обвезнику признаје (раније непризнат) расход обезвређења.

Сагласно наведеној законској одредби, а имајући у виду да је обвезник након спроведене статусне промене уместо учешћа у капиталу зависног друштва у својим пословним књигама евидентирао учешће у капиталу друштва стицаоца, сматрамо да су се у пореском периоду у ком је спроведена предметна статусна промена стекли услови за признавање обезвређења обвезниковог учешћа у капиталу зависног друштва (сходно одредби члана 22в став 1. Закона).

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Критеријуми за опредељивање да ли је одређена ствар покретна или непокретна са становишта примене закона којим су уређени порези на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00253/2023-04 од 20.03.2023. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), порез на имовину се 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 имаоца права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

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

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

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

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

Имајући у виду наведено, у смислу предмета опорезивања порезом на имовину непокретностима се сматрају грађевинско, пољопривредно, шумско и друго земљиште, као и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови, који фактички постоје на територији Републике Србије, независно од тога:

- да ли је за њихову изградњу издата дозвола;
- врсте те дозволе (трајни објекти, привремени и сл.);
- да ли је у току градње мењано решење о грађевинској дозволи за објекат услед промене инвеститора или промена у току грађења, односно да ли је приликом извођења радова одступљено од издате грађевинске дозволе, односно
- да ли је извршен упис објекта и права на њему у одговарајућем катастру, као и од врсте тог уписа.

С тим у вези, покретне ствари тј. ствари које нису инкорпорисане у земљиште, већ су постављене на њему у свом финалном облику и само су „привидно непокретне“, па могу да се премештају с једног на друго место без оштећења суштине, нису предмет опорезивања порезом на имовину. По нашем мишљењу, у порескоправном смислу, непокретношћу се сматрају и ствари које су по својим физичким особинама покретне али су припадак

непокретности тј. одвојиви део који је спојен са непокретном ствари тако да чини саставни део те ствари као јединствене функционалне целине и служи тој целини због чега је стављен у одговарајући просторни однос са њом па чини јединствени предмет у евентуалном промету, при чему је исто лице власник и главне ствари и припатка.

Према томе, за одређивање да ли је нека ствар покретна или непокретна није од утицаја врста материјала од ког је израђена (дрво, цигла, грађевински блокови и сл.), нити да ли је реч о главном или помоћном објекту.

Имајући у виду да је правни поредак Републике Србије јединствен, указујемо да је закон којима су уређени порези на имовину део правног система Републике Србије и као такав се не може посматрати независно од других прописа који су део истог система.

2. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код преноса уз накнаду права својине на моторном возилу које је од добитника у наградном такмичењу откупио организатор тог такмичења, ако предметно моторно возило никада није било регистровано у Републици Србији?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00242/2023-04 од 15.03.2023. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 4а) 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: 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.

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

Употребљавано моторно возило, у смислу овог 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 (члан 14. став 8. тачка 1) Закона).

Према томе, пренос уз накнаду права својине на моторном возилу (што значи и на путничком моторном возилу марке FIAT) које на територији Републике Србије није најмање једанпут, почев од његове производње или последњег увоза, било регистровано у складу са прописима, није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

3. Ко је обвезник пореза на имовину коју је ванбрачни супружник, након раскида заједнице живота, уступио на доживотно уживање свом бившем ванбрачном супружнику?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00241/2023-04 од 13.03.2023. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14- др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), порез на имовину се 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 имацац 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) 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.

Одредбом члана 4. став 1. Закона прописано је да је обвезник пореза на имовину 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 имацац 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.

Према одредби члана 6. став 1. Закона о основама својинскоправних односа („Службени лист СФРЈ“, бр. 6/80 и

36/90, „Службени лист СРЈ“, бр. 29/96 и „Службени гласник РС“, бр. 115/05 - др. закон, у даљем тексту: ЗОСО), на ствари на којој постоји право својине може се засновати право службености, право стварног терета и право залогe, под условима одређеним законом.

Имајући у виду наведено, на непокретности на којој је ималац права својине Ваш бивши ванбрачни супружник, а Ви ималац права доживотног уживања заснованог по основу Уговора о уступању непокретности на доживотно уживање, коју Вам је уступио ванбрачни супружник након раскида заједнице живота, обвезник пореза на имовину је ималац права својине на тим непокретностима - Ваш бивши ванбрачни супружник.

4. Да ли друштво које је, након спроведене статусне промене издвајање уз оснивање, основано у 2023. години и које се као мало правно лице определило за примену МСФИ, може код утврђивања пореза за 2023. годину основицу пореза на имовину за непокретности исказати по методу фер вредности? (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00222/2023-04 од 13.03.2023. год.)

Према одредби члана 7. 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: Закон), основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и

усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

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

1) за неизграђено земљиште - вредност земљишта;

1а) за објекат на или под земљиштем које није предмет опорезивања, односно за које је обвезник друго лице - вредност објекта;

2) за остале непокретности - вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта које је предмет опорезивања, за које је обвезник исто лице.

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

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

1) корисна површина;

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

Ако обвезник који води пословне књиге вредност непокретности у пословним књигама за које му је пореска обавеза настала пре пореске године исказује по вредности из члана 7. став 1. овог закона почев од пореске године, односно ако је вредност непокретности у пословним књигама, почев од пореске године престао да исказује у складу са чланом 7. став 1. овог закона, односно кад је обвезник основан у пореској години, основица пореза на имовину за пореску годину утврђује се у складу са чланом 7. ст.

2. до 9. и ставом 12. и чланом 7а ст. 3, 5. и 6. овог закона (члан 7б став 1. Закона).

Према одредби члана 483. ст. 1. и 4. 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: Закон о привредним друштвима), статусном променом се друштво (у даљем тексту: друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (у даљем тексту: друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције. Ако се статусном променом оснива ново друштво, на оснивање тог друштва примењују се одредбе овог закона које се односе на оснивање друштва у одговарајућој правној форми, осим ако је другачије прописано одредбама овог закона које регулишу статусне промене.

Према одредби члана 489. став 1. Закона о привредним друштвима, друштво се може поделити тако што ће пренети део своје имовине и обавеза на:

1) једно или више новооснованих друштава (у даљем тексту: издвајање уз оснивање) или

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

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

Према одредби члана 489. став 2. Закона о привредним друштвима, друштво из става 1. тог члана по спроведеној статусној промени наставља да постоји.

Према томе, да би фер вредност непокретности исказана у пословним књигама обвезника на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује и плаћа

порез на имовину чинила основицу пореза на имовину, неопходно је да буду испуњени сви прописани услови:

- да конкретан обвезник има статус обвезника који води пословне књиге у складу са Законом;

- да тај обвезник вредност непокретности у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, као и

- да је вредност непокретности у пословним књигама пореског обвезника била исказана у складу са МРС, односно МСФИ и усвојеним рачуноводственим политикама на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (тј. години која претходи години за коју се утврђује пореска обавеза).

Друштво које је, након спроведене статусне промене издвајање уз оснивање, основано у 2023. години основицу пореза на имовину за непокретности за које је обвезник не утврђује према фер вредности у пословним књигама, већ у складу са чланом 7. ст. 2. до 9. и ставом 12. и чланом 7а ст. 3, 5. и 6. Закона, па и у случају кад је реч о малом правном лицу које се определило да вредност непокретности исказује по фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ).

5. Да ли Фудбалски клуб, као обвезник пореза на имовину на непокретности које су у јавној својини - земљиште са трибинама, клубским просторијама, стадионом и помоћном зградом, који се делом финансира путем дотација из буџета општине и који има отворен наменски подрачун у трезору,

има право на ослобођење од пореза на имовину применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00237/2023-04 од 13.03.2023. 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, 144/20, 118/21 и 138/22, 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.

Према томе, применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона право на пореско ослобођење остварује се кад су испуњени сви следећи услови:

- да је непокретност на коју се порез на имовину плаћа у јавној својини,

- да је обвезник пореза на имовину за ту непокретност директни или индиректни корисник буџетских средстава, или корисник средстава организација за обавезно социјално осигурање или други корисник јавних средстава и да је укључен у систем консолидованог рачуна трезора, према прописима којима се уређује буџетски систем, осим јавних предузећа.

Правилником о списку корисника јавних средстава („Службени гласник РС“, бр. 143/22), који је ступио на снагу 1. јануара 2023. године, 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 том списку није предметни Фудбалски клуб.

Према томе, нема законског основа да фудбалски клуб као обвезник пореза на имовину, који према правилнику којим се уређује списак корисника јавних средстава није директни или индиректни корисник буџетских средстава, или други корисник јавних средстава и није укључен у систем консолидованог рачуна трезора, оствари ослобођење од пореза на имовину за непокретности у јавној својини применом одредбе члана 12. став 1. тачка 1) Закона.

6. Да ли се објекат - кућа за становање за коју је настала пореска обавеза пре више од двадесет година, која је коришћена од стране физичког лица - правног претходника пореског обвезника (као оставиоца), па је за ту кућу утврђиван порез на имовину, а за коју је наследник поднео пореску пријаву (за кућу за становање), код утврђивања пореза може разврставати у групу Куће за становање ако је „урушена, нема струју ни воду, нема прозоре ни врата и према чињеничном стању није објекат за становање, јер се у њој не може становати“, односно да ли је за такав објекат

пореска обавеза престала за групу - Куће за становање и дали се у том случају овај објекат разврстава у другу групу с обзиром на то да се, према изјави пореског обвезника, у објекту одлажу пољопривредни производи?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00204/2023-04 од 06.03.2023. год.)

Према одредби члана 6а 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: Закон), за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

- 1) грађевинско земљиште;
- 2) пољопривредно земљиште;
- 3) шумско земљиште;
- 4) друго земљиште;
- 5) стан;
- 6) кућа за становање;
- 7) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;
- 8) гараже и помоћни објекти.

Одредбом члана 6б тач. 5) и 8) Закона прописано је да код разврставања непокретности у складу са чланом 6а став 1. Закона, поједини појмови имају следеће значење:

- „кућа за становање“ је објекат намењен за становање или за повремену боравак (породична кућа, вила, викендица, планинска колиба, ловачка кућа и сл.), осим кад је (у целини или у претежном делу) категорисана за обављање делатности или се у њој (у целини или претежном делу) обавља регистрована делатност;

- „помоћни објекти“ су:

(1) самостални објекти који не служе за становање или обављање делатности и не разврставају се у објекте из члана 6а став 1. тач. 5) до 7) овог закона, и то:

- помоћни објекти који нису зграде (бунари, базени, резервоари, цистерне и сл.);

- помоћне зграде (приземне зграде и зграде чија је подна површина испод површине земље) које су у функцији стамбеног, односно пословног објекта, који је изграђен на истом земљишту (котларнице, подруми, шупе за смештај огрева и сл.);

(2) економски објекти, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња;

(3) надстрешнице основе преко 10 m² које су самостални објекти.

Обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права на које се порез на имовину плаћа у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а овог закона, даном успостављања државине кад се порез плаћа на државину, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин (члан 10. став 1. Закона).

Одредбом члана 10а став 2. Закона прописано је да обавеза по основу пореза на имовину престаје најранијим од следећих дана:

1) даном којим пореском обвезнику престаје право, државина или коришћење из члана 2. став 1. Закона на непокретности, на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона;

2) даном престанка постојања непокретности;

3) даном почетка примене закона у складу са којим је право, државина или коришћење из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћао престало бити предмет опорезивања;

4) даном којим на непокретности на коју се порез плаћа на право својине друго лице стекне право, државину или коришћење из члана 2. став 1. тач. 2)-8) Закона на које се порез плаћа у складу са чланом 2а и чланом 10. став 7. Закона.

Према томе, код утврђивања основице пореза на имовину у групу „Кућа за становање“ разврстава се објекат намењен за становање или за повремену боравак (породична кућа, вила, викендица, планинска колиба, ловачка кућа и сл.), осим кад је (у целини или у претежном делу) категорисан за обављање делатности или се у њему (у целини или у претежном делу) обавља регистрована делатност.

Кад је за кућу за становање настала пореска обавеза по основу пореза на имовину и иста за ту намену коришћена низ година, па је оставинским решењем физичко лице оглашено наследником тог објекта као куће, при чему она фактички и даље постоји, пореска обавеза за тај објекат није престала из разлога које наводите у захтеву (нпр. објекат је урушен, под је земљани и сл.). Наиме, право је (али не и обавеза) власника куће као пореског обвезника да се определи за које намене ће је користити (па и за смештај пољопривредних производа). Чињеница да власник куће, стана или пословног објекта тај објекат фактички користи за смештај пољопривредних производа не чини тај објекат по врсти објектом намењеним за примарну пољопривредну производњу за који обвезници пореза на имовину који не воде пословне књиге остварују пореско ослобођење.

Такође, кад је даном почетка коришћења куће за становање за њу настала пореска обавеза (иако је и тада имала земљани под, није имала водоводну и електричну инсталацију и др.), пореска обавеза није престала из разлога што та кућа ни сада нема водоводну или електричну инсталацију (нпр. ако се користи вода из бунара или резервоара јер до куће даном настанка пореске обавезе није постојала водоводна мрежа или није постојала електроенергетска мрежа, или је давалац услуга прекинуо пружање услуга испоруке

воде или електричне енергије...), све док та кућа као објекат постоји и док јој, у складу са прописима, није промењена намена.

7. Порески третман новчаних средства која се уплаћују на полису осигурања физичког лица у оквиру програма лојалности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00936/2022-04 од 26.01.2023. год.)

У захтеву наводите да је физичко лице (даље: Корисник) осигураник по полиси осигурања живота закљученој између Корисника и Друштва за осигурање и уједно купац производа привредног друштва (даље: Партнер) у продајном објекту неког од трговинских ланаца (који нису објекти Партнера чији су производи купљени). Према вашим наводима, након куповине производа Партнера по истој цени по којој се продаје и другим лицима, Корисник се награђује за лојалност новчаним износом који се уплаћује на његову полису осигурања на име премије животног осигурања код Друштва за осигурање, а који је унапред уговорен између Партнера, Друштва за осигурање и Друштва за заступање у осигурању (даље: Заступник). При томе, како наводите, корисник нема обавезу противчинидбе на име тако уплаћених средстава. Након добијене информације о уплати „пуног износа поклона“ на полису осигурања Корисника извршеној од стране Партнера, Заступник у уговореном року уплаћује Партнеру 65% од плаћеног износа (тј. 35% износа који се уплаћује на полису осигурања Корисника сноси Партнер, а 65% Заступник), чиме се остварује продајни подстицај: Корисник добија уплату на полису осигурања која је условљена искључиво куповином одређеног производа, Партнер повећава приход од продаје производа, Друштво за осигурање повећава приход од услуга осигурања, а Заступник повећава приход од услуга заступања у осигурању.

Према одредби члана 14. став 2. 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: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени:

- 1) готов новац;
- 2) штедни улог;
- 3) депозит у банци;
- 4) новчано потраживање;
- 4а) дигиталну имовину;
- 5) право интелектуалне својине;
- 6) право својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловилу, односно употребљаваном ваздухоплову и другим покретним стварима.

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

Према одредби члана 14. став 4. тач. 1) до 3) Закона, поклоном, у смислу Закона, не сматра се:

1) 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;

2) 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;

3) приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, и то новца, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа (члан 14. став 6. Закона).

Ако је вредност наслеђених, односно на поклон примљених ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, од истог лица у једној календарској години, по сваком од тих основа већа од 100.000 динара, од опорезивања се изузима 100.000 динара у тој календарској години по сваком од тих основа (члан 14. став 7. Закона).

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. Закона на непокретности која се налази на територији Републике Србије (члан 15. став 1. Закона).

Према одредби члана 15. став 2. Закона, обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. Закона је резидент Републике Србије, односно фонд из става 1. тог члана који је уписан у одговарајући регистар у Републици Србији, за предмет који се налази на територији Републике Србије, или у иностранству.

Према томе, када је физичко лице купац производа привредног друштва у продајном објекту неког од трговинских ланаца који нису објекти тог привредног друштва, истовремено и осигураник друштва за осигурање, па део купопродајне цене за тај производ изражене у новцу (по којој се производ продаје и другим лицима која нису осигураници) то привредно друштво преноси друштву за осигурање у унапред уговореном новчаном износу, а на име премије животног осигурања купца његових производа (на који начин привредно друштво повећава продају својих производа, друштво за

осигурање повећава продају услуга у осигурању, а купац обезбеђује већу премију животног осигурања), тај пренос новца нема карактер поклона физичком лицу – купцу, у смислу опорезивања порезом на наслеђе и поклон, имајући у виду да је условљен куповином производа привредног друштва као претходном противчинидбом купца.

Такође, уплата унапред уговореног износа новчаних средстава од стране друштва за заступање у осигурању привредном друштву чији су прозводи продати физичком лицу – купцу, која се врши на име учешћа друштва за заступање у осигурању у наведеном „тзв. продајном подстицају“ нема карактер поклона том привредном друштву у смислу опорезивања порезом на наслеђе и поклон, имајући у виду да је условљена куповином производа привредног друштва од стране купца премије животног осигурања купца и плаћањем дела купопродајне цене од стране привредног друштва друштву за осигурање на име премије животног осигурања купца, посредством које Заступник остварује повећани приход.

8. Да ли се код опорезивања права својине на земљишту површине преко десет ари до 2018. године порез плаћао на укупну површину земљишта или на разлику укупне површине земљишта и површине од десет ари?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00056/2023-04 од 25.01.2023. год.)

Одредбом члана 2. 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 и 47/13, у даљем тексту: Закон), која се примењивала на утврђивање пореза на имовину за 2018. годину, прописано је да се порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину) плаћа на непокретности које се налазе на територији

Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

Основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом (члан 5. став 1. Закона).

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

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

Корисна површина за земљиште је његова укупна површина, укључујући површину под објектом (члан 6. став 2. тачка 1) Закона).

Одредбом члана 7. став 2. Закона прописано је да основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са ставом 1. овог члана чини:

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

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

Према томе, правни основ за утврђивање пореза на имовину је Закон. Према одредбама Закона које су се примењивале на утврђивање пореза на имовину за 2018. годину, право својине на земљишту површине преко десет ари предмет је опорезивања порезом на имовину. Код утврђивања пореза применом прописаних елемената, прописано је да је корисна површина земљиште његова укупна површина, укључујући површину под објектом. Дакле, при опорезивању права својине на земљишту од опорезивања се не изузима површина земљишта од десет ари.

9. Да ли су предмет опорезивања порезом на имовину рударске подземне (јамске) просторије (ходници, нископи, окна...) у руднику са подземном експлоатацијом металичне руде?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01211/2022-04 од 18.01.2023. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), порез на имовину се 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 имаоца права својине није познат или није одређен;

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

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

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

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

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

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 (члан 2а став 1. Закона).

Кад на непокретности, поред права, односно коришћења из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тачка 8) овог закона, постоји и државина из тачке 7) тог става, порез на имовину плаћа се на државину, а не на право, односно на коришћење из тач. 2) до 5) и тачке 8) овог закона (члан 2а став 2. Закона).

Саставним делом објекта сматрају се инсталације инкорпорисане у објекту и од објекта до прикључка на мрежу, а ако место прикључка није могуће прецизно одредити, саставним делом објекта сматра се инсталација инкорпорисана у објекат (члан 2б став 2. Закона).

Према одредби члана 7. став 4. тачка 1) Закона, изузетно од члана 7. став 3. Закона, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години, за експлоатациона поља и експлоатационе објекте.

Према одредби члана 3. тач. 37), 40) и 41) Закона о рударству и геолошким истраживањима („Службени гласник РС“, бр. 101/15, 95/18 - др. закон, 40/21):

- експлоатационом бушотином се сматрају рударски објекти у којима се изводе рударски радови при експлоатацији течних и гасовитих минералних сировина и геотермалних ресурса високе енталпије;

- рударским објектима, постројењима и уређајима, сматрају се објекти, постројења, машине и уређаји који су у функцији истраживања, експлоатације, транспорта минералних сировина, и то: објекти и постројења у саставу рудника који су непосредно везани за технолошки процес истраживања, експлоатације и припреме минералних сировина и одлагање јаловине и минералних сировина на депонијама за хомогенизацију; машине и уређаји намењени свим фазама технолошких процеса подземне и површинске експлоатације минералних сировина и припреми минералних сировина; машине и уређаји намењени свим фазама технолошког процеса откопавања чврстих минералних сировина кроз бушотине; машине и уређаји намењени свим фазама технолошког процеса откопавања минералних сировина под водом; машине и уређаји намењени свим фазама технолошког процеса гасификације угља непосредно у ложишту; објекти, постројења и уређаји за заштиту рудника од подземних и површинских вода; објекти, постројења и уређаји на нафтним и гасним пољима који су непосредно везани за технолошки процес истраживања, експлоатацију, сепарацију, припрему и транспорт нафте и сабирање гаса; објекти за подземно складиштење природног гаса и сирове нафте, као и других материја на експлоатационом пољу; објекти, постројења и уређаји који чине целину са електричном мрежом рудника; главни и помоћни магацини експлозива и експлозивних средстава на експлоатационом пољу; објекти, постројења и уређаји за експлоатацију минералних сировина цевним системом и бушотинама и објекти и постројења који служе за сепарацију песка, шљунка и камена;

41) експлоатационо поље обухвата простор дефинисан одобрењем за експлоатационо поље или експлоатацију у коме се налазе резерве минералних сировина, као и простор предвиђен за смештај јаловишта и другог рударског отпада, за изградњу објеката припреме минералних сировина, за изградњу објеката одржавања, водозавата и других рударских објеката, а ограничено је одговарајућим полигоном линијама на површини терена.

Према одредби члана 3. тач. 3)-6) Правилника о техничким нормативима за подземну експлоатацију металичних и неметаличних минералних сировина („Службени гласник СФРЈ“, бр. 24/91):

- рударске подземне (јамске) просторије су објекти који служе за истраживање, отварање, разраду, припрему и откопавање лежишта минералне сировине, а по значају могу бити главне, помоћне и остале;

- главне рударске просторије су окна, коса окна, нископи, ускопи, поткопи и ходници који служе за отварање и разраду лежишта;

- помоћне рударске просторије су: навозишта, машинске коморе, црпне станице, магацини, радионице, ремизе, складишта експлозива, просторије за боравак радника и сл;

- остале рударске просторије су: ходници, нископи или ускопи, слепа окна, сипке, као и остале просторије које служе за истраживање, припрему, откопавање, проветравање, кретање људи, превоз материјала и сл.

Према томе, по нашем мишљењу, грађевинским објектима из члана 2. став 2. тачка 2) Закона, као непокретностима које су предмет опорезивања порезом на имовину, сматрају се зграде (стамбене, пословне и друге), посебни делови зграда (станови, пословне просторије, гараже) и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови. То подразумева објекте и њихове посебне делове, као непокретне ствари, настале грађењем, независно од тога да ли:

- се одобрење за ту изградњу и грађење врше применом закона којим се уређују планирање и изградња или другог закона који је *lex specialis* у одговарајућој области (на пример, закона којим су уређени рударство и геолошка истраживања) и да ли

- том изградњом настаје надземни или подземни објекат.

Стога, рударске подземне (јамске) просторије (нпр. окна, нископи, ускопи, магацини, радионице, складишта експлозива,

просторије за боравак радника...), као објекти настали грађењем, а служе за истраживање, експлоатацију, транспорт... минералне сировине, јесу непокретности које су, кад се налазе на територији Републике Србије, предмет опорезивања порезом на имовину.

Обвезник пореза на имовину на тим непокретностима је лице које је ималац 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. Кад је то лице обвезник који води пословне књиге - порез утврђује самоопорезивањем почев од дана на који му је пореска обавеза настала.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Објашњење у вези са подношењем пореске пријаве на Обрасцу ПП ОПО за први квартал 2023. године, за пореске обвезнике који порез плаћају самоопорезивањем
(Објашњење Министарства финансија, бр. 413-00-3/2023-04 од 27.3.2023. год.)

1. Правни основ за подношење пореске пријаве

Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника („Службени гласник РС“, бр. 15/16, 20/18, 27/19, 67/22 и 21/23, у даљем тексту: Правилник) прописује се начин подношења и садржина пореске пријаве о обрачунатом порезу на доходак грађана самоопорезивањем и припадајућим доприносима за обавезно социјално осигурање, коју подноси физичко лице као порески обвезник када сам обрачунава и уплаћује порез на доходак грађана (у даљем тексту: самоопорезивање) на зараду или другу врсту прихода коју остварује у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника или службеника таквог представништва, односно организације или код другог исплатиоца, ако порез по одбитку не обрачуна и не уплати исплатилац прихода, односно ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку у смислу члана 99. 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).

Сагласно одредбама члана 8. ст. 2. и 3. Правилника о изменама и допунама Правилника о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника („Службени гласник РС“, бр. 21/23), који је ступио на снагу 25. марта 2023. године, порески обвезници који остварују приход за који се пореска пријава подноси квартално, за први квартал 2023. године (обухвата приходе остварене у периоду од 1. јануара до 31. марта) подносе пореску пријаву на Обрасцу ПП ОПО - Пореска пријава о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника.

Обвезници који су остварили приходе у првом кварталу 2023. године, могу пре стицања техничких услова за подношење пореске пријаве на Обрасцу ПП ОПО-К да поднесу пореску пријаву на Обрасцу ПП ОПО почев од 3. априла 2023. године (1. и 2. април 2023. године су нерадни дани) до дана стицања техничких услова за примену наведеног правилника о изменама и допунама. Обавештење о дану стицања техничких услова биће објављено на интернет страници Пореске управе и Министарства финансија.

Порески обвезници који не поднесу пореску пријаву за први квартал 2023. године на Обрасцу ПП ОПО, за тај квартал подносе пореску пријаву на Обрасцу ПП ОПО-К - Пореска пријава о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на приходе остварене квартално, од стране физичког лица као пореског обвезника. Пореска пријава на Обрасцу ПП ОПО-К подноси се почев од наредног дана од дана када је податак о стицању техничких услова објављен на интернет страници Пореске управе и Министарства финансија. Крајњи рок за подношење пореске пријаве на Обрасцу ПП ОПО-К је 30 дана од наредног дана када је објављен поменути податак.

Указујемо да, према члану 40. 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, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА), када порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени.

С тим у вези, пореска пријава за први квартал која је поднета на Обрасцу ПП ОПО може да се измени искључиво подношењем пореске пријаве на Обрасцу ПП ОПО у којој су грешка или пропуст отклоњени.

2. Пореска основица и порески обвезник

Одредбом члана 12б став 1. Закона прописано је да се нормирани трошкови у динарском износу из члана 5б. став 2. тачка 1) и члана 85. став 5. тачка 2) подтачка (1) Закона по основу прихода који физичко лице оствари у кварталу, признају у висини од 96.000 динара.

Нормирани трошкови у динарском износу из члана 5б. став 2. тачка 2) и члана 85. став 5. тачка 2) подтачка (2) Закона по основу прихода који физичко лице оствари у кварталу, признају се у висини од 57.900 динара (члан 12б став 2. Закона).

Према члану 55. став 2. и члану 5б. став 2. Закона, опорезиви приход од ауторских и сродних права на које се порез плаћа самоопорезивањем, изузев тих прихода које остварује обвезник који има статус самосталног уметника у складу са законом којим

се уређује област културе, чини бруто приход остварен у кварталу умањен за нормиране трошкове у динарском износу:

1) у висини из члана 126 став 1. Закона, или

2) у висини из члана 126 став 2. Закона увећане за 34% бруто прихода оствареног у кварталу.

Сагласно члану 85. став 5. тачка 2) Закона, опорезиви приход за приход по основу уговорене накнаде за извршени рад на који се порез плаћа самоопорезивањем из става 1. тачка 18) овог члана, који физичко лице оствари по основу уговорене накнаде за извршени рад, на који се порез плаћа самоопорезивањем, чини бруто приход остварен у кварталу умањен за нормиране трошкове у динарском износу:

1) из члана 126 став 1. Закона, или

2) из члана 126 став 2. Закона увећане за 34% бруто прихода оствареног у кварталу.

То значи да физичко лице које остварује приходе од уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем, може да се определи за утврђивање опорезивог прихода на један од два наведена начина, тако да се укупан бруто приход који физичко лице оствари у кварталу умањује за нормиране трошкове у динарском износу:

1) у висини од 96.000 динара (у даљем тексту: Опција 1), сагласно члану 55. став 2. тачка 1) и члану 85. став 5. тачка 2) подтачка (1) Закона;

2) у висини од 57.900 динара и додатно за 34% бруто прихода (у даљем тексту: Опција 2), сагласно члану 55. став 2. тачка 2) и члану 85. став 5. тачка 2) подтачка (2) Закона.

Обавезу обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана има резидент Републике Србије који остварује приходе на територији Републике Србије од домаћег или иностраног исплатиоца, резидент Републике Србије који остварује приходе на територији друге државе од иностраног исплатиоца, као и нерезидент који остварује приходе на територији Републике Србије.

3. Основице доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање и обвезник доприноса

Одредбом члана 28. 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, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана.

Изузетно од тога, према одредби члана 28. став 2. тачка 1) Закона о доприносима, основица доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање (у даљем тексту: допринос за ПИО) за квартал, за лица која, сагласно одредбама закона којим се уређује порез на доходак грађана, порез плаћају самоопорезивањем на опорезиви приход који чини бруто приход остварен у кварталу умањен за збир нормираних трошкова опредељених у динарском износу и 34% бруто прихода оствареног у кварталу (Опција 2), је најмање троструки износ најниже месечне основице доприноса из члана 36. овог закона. Уколико је та основица доприноса нижа од опорезивог прихода, основица доприноса је опорезиви приход (члан 28. став 3. Закона о доприносима).

Дакле, за обвезнике који су се определили за начин утврђивања опорезивог прихода према Опцији 1, основицу доприноса за ПИО за квартал представља опорезиви приход (независно да ли је виши или нижи од троструког износа најниже месечне основице доприноса из чл. 36. и 37. Закона о доприносима).

С друге стране, за обвезнике који су се определили за начин утврђивања опорезивог прихода према Опцији 2, основица доприноса за ПИО за квартал не може бити нижа од троструког износа најниже месечне основице доприноса из чл. 36. и 37. Закона о доприносима. То значи да уколико је опорезиви приход

нижи од наведене основице примењује се та основица, а уколико је она нижа од опорезивог прихода онда основицу чини опорезиви приход. Најнижа месечна основица доприноса, сагласно чл. 36. и 37. Закона о доприносима, за 2023. годину износи 35.025 динара, а њен троструки износ је 105.075 динара. Обвезници који су се определили за Опцију 2 допринос за ПИО за квартал обрачунавају и плаћају на основицу од најмање 105.075 динара, што значи да најмањи износ доприноса за ПИО за квартал износи 25.218 динара (105.075 динара x 24%).

Обавезу обрачунавања и плаћања доприноса за ПИО има резидент Републике Србије који остварује приходе на територији Републике Србије од домаћег или иностраног исплатиоца, као и нерезидент који остварује приходе на територији Републике Србије. С друге стране, обавезу обрачунавања и плаћања доприноса за ПИО нема резидент Републике Србије који остварује приходе на територији друге државе од иностраног исплатиоца. Уколико у истом кварталу резидент оствари приходе на територији друге државе од иностраног исплатиоца и оствари приходе на територији Републике Србије од домаћег или иностраног исплатиоца, има обавезу обрачунавања и плаћања доприноса за ПИО за приходе остварене на територији Републике Србије од домаћег или иностраног исплатиоца али нема обавезу обрачунавања и плаћања доприноса за ПИО за приходе остварене на територији друге државе од иностраног исплатиоца.

Примери обрачуна доприноса за ПИО дати су у Табели за Опцију 1. и у Табели за Опцију 2. у делу 6. Исказивање података у пореској пријави на Обрасцу ПП ОПО, овог објашњења.

4. Основице доприноса за обавезно здравствено осигурање и обвезник доприноса

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са

законом којим се уређује порез на доходак грађана (члан 28. став 1. Закона о доприносима).

Према одредби члана 28. став 2. тачка 2) Закона о доприносима, основица доприноса за обавезно здравствено осигурање за квартал, за лица која, сагласно одредбама закона којим се уређује порез на доходак грађана порез плаћају самоопорезивањем на приходе остварене у кварталу, је најмање троструки износ основице из члана 35б Закона. Уколико је та основица доприноса нижа од опорезивог прихода, основица доприноса је опорезиви приход (члан 28. став 3. Закона о доприносима).

Дакле, за обвезнике који су се определили за начин утврђивања опорезивог прихода било према Опцији 1 или Опцији 2, основица доприноса за здравствено осигурање за квартал не може бити нижа од троструког износа основице из члана 35б Закона о доприносима. То значи да уколико је опорезиви приход нижи од наведене основице, примењује се та основица, а уколико је она нижа од опорезивог прихода, онда основицу чини опорезиви приход. Месечна основица доприноса за здравствено осигурање, сагласно члану 35б Закона о доприносима, за 2023. годину износи 15.497 динара, а њен троструки износ је 46.491 динар. Када се допринос за здравствено осигурање за квартал обрачунава и плаћа на наведену основицу од најмање 46.491 динар, то значи да најмањи износ доприноса за здравствено осигурање за квартал износи 4.789 динара (46.491 динар x 10,3%).

Обавезу обрачунавања и плаћања доприноса за здравствено осигурање има обвезник уколико није обавезно здравствено осигуран по другом основу у Републици Србији, укључујући и резидента Републике Србије који остварује приходе на територији друге државе од иностраног исплатиоца и нерезидента који остварује приходе на територији Републике Србије, уколико нису здравствено осигурани у другој држави са којом Република Србија

има закључен међународни уговор о социјалном осигурању за област здравственог осигурања. С друге стране, осим обвезника који су обавезно здравствено осигурани у Републици Србији, обавезу обрачунавања и плаћања доприноса за здравствено осигурање нема резидент Републике Србије који остварује приходе на територији друге државе од иностраног исплатиоца и нерезидент који остварује приходе на територији Републике Србије, уколико су здравствено осигурани у другој држави са којом Република Србија има закључен међународни уговор о социјалном осигурању за област здравственог осигурања и који доставе доказе да су здравствено осигурани у тој држави, независно од периода за који су здравствено осигурани током квартала за који подносе пореску пријаву.

5. Исказивање података по основу пореског кредита

Према одредбама члана 12. Закона, 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 Закона одобрава му се порески кредит у висини пореза на доходак плаћеног у тој држави, с тим да порески кредит не може бити већи од износа који би се добио применом одредаба Закона на доходак остварен у другој држави.

Право на порески кредит има резидент Републике Србије по основу прихода које оствари на територији Републике Србије од иностраног исплатиоца и прихода које оствари у иностранству, под условом да је на ове приходе у иностранству плаћен порез на доходак. Износ пореског кредита се утврђује посебно за приходе који су остварени у Републици Србији од иностраних исплатилаца и приходе који су остварени у иностранству. Резидент одговарајућом потврдом надлежног органа друге државе документује износ прихода на које је у иностранству плаћен порез, као и износ пореза који је плаћен на ове приходе.

Примери обрачуна пореског кредита

Табела за Опцију 1.

1.1.Остварени приход	Бруто приход	Приход на који је плаћен порез у другој држави	Износ пореза плаћеног у другој држави	Износ пореског кредита који се признаје
	1.1.1	1.1.2	1.1.3	1.1.4
ПРИМЕР 1.				
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од иностраног исплатиоца	1.500.000	1.000.000	200.0000	180.800 Износ пореског кредита према правилима опорезивања у РС: (1.000.000 – 96.000) x 20% = 180.800
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	1.500.000	300.000	280.800 Износ пореског кредита према правилима опорезивања у РС: (1.500.000 - 96.000) x 20% = 280.800

УКУПНО	3.500.000	2.500.000	500.000	461.600
ПРИМЕР 2.				180.800
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од иностраног исплатиоца	1.500.000	1.000.000	200.000	Износ пореског кредита према правилима опорезивања у РС: (1.000.000 – 96.000) x 20% = 180.800
УКУПНО	1.500.000	1.000.000	200.000	180.800
ПРИМЕР 3.				280.800
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	1.500.000	300.000	Износ пореског кредита према правилима опорезивања у РС: (1.500.000 – 96.000) x 20% = 280.800
УКУПНО	2.000.000	1.500.000	300.000	280.800

Табела за Опцију 2.

2.1. Остварени приход	Бруто приход	Приход на који је плаћен порез у другој држави	Износ пореза плаћеног у другој држави	Износ пореског кредита који се признаје
	2.1.1.	2.1.2.	2.1.3.	2.1.4.

ПРИМЕР 1.				60.210
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од иностраног исплатиоца	1.500.000	1.000.000	200.000	Износ пореског кредита према правилима опорезивања у РС: [1.000.000 - (57.900 + 1.000.000 x 34%)] x 10% = 60.210
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	1.500.000	300.000	Износ пореског кредита према правилима опорезивања у РС: [1.500.000 - (57.900 + 1.500.000 x 34%)] x 10% = 93.210
УКУПНО	3.500.000	2.500.000	500.000	153.420
ПРИМЕР 2.				60.210
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од иностраног исплатиоца	1.500.000	1.000.000	200.000	Износ пореског кредита према правилима опорезивања у РС: [1.000.000 - (57.900 + 1.000.000 x 34%)] x 10% = 60.210
УКУПНО	1.500.000	1.000.000	200.000	60.210
ПРИМЕР 3.				93.210
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	1.500.000	300.000	Износ пореског кредита према правилима опорезивања у РС: [1.500.000 - (57.900 + 1.500.000 x 34%)] x 10% = 93.210
УКУПНО	2.000.000	1.500.000	300.000	93.210

6. Исказивање података у пореској пријави на Обрасцу ПП ОПО

Образац ПП ОПО састоји се из четири дела, и то:

- 1) подаци о пореској пријави;
- 2) подаци о пореском обвезнику;
- 3) подаци о начину остваривања прихода;
- 4) подаци о врстама прихода.

У Образац ПП ОПО уносе се подаци који се односе на приходе остварене у првом кварталу 2023. године, на следећи начин:

У Образац ПП ОПО, део 1. Подаци о пореској пријави, подаци се уносе на следећи начин:

1) под редним бројем 1.1 Врста пријаве - ознака једне од врста пријава - уноси се ознака (1), као ознака опште пријаве када порески обвезник подноси пореску пријаву пре или на датум доспелости пореске обавезе;

2) под редним бројем 1.2 Обрачунски период - месец и година за који је остварен приход - уписује се 01 2023, као податак који означава да се пореска пријава подноси за први квартал 2023. године;

3) под редним бројем 1.3 Датум остваривања прихода - датум, месец и година остваривања прихода - уписује се 31 03 2023, као податак који означава последњи дан квартала за који се подноси пореска пријава (у конкретном случају, 31. март 2023. године као последњи дан првог квартала 2023. године);

4) под редним бројем 1.4 Датум доспелости пореске обавезе - уписује се 03 05 2023 (30. април, 1. и 2. мај 2023. године су нерадни дани);

5) под редним бројем 1.4а Датум до којег је обрачуната камата код подношења опште пријаве - не уписује се;

6) под редним бројем 1.5 Измена пријаве – ознака једне од наведених измена уноси се ознака (1) у случају када обвезник врши измену пореске пријаве на основу члана 40. ЗПППА (када порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени);

7) под редним бројем 1.5а Идентификациони број пријаве – идентификациони број пријаве која се мења и уместо које обвезник подноси измењену пореску пријаву према члану 40. ЗПППА;

8) под редним бројем 1.6 По налогу контроле/одлуци суда – не уписује се;

9) под редним бројем 1.6а Основ – не уписује се.

У Образац ПП ОПО, део 2. Подаци о пореском обвезнику, уноси се:

1) под редним бројем 2.1 Порески идентификациони број пореског обвезника (ЈМБГ/ЕБС/ПИБ) – јединствени матични број грађана резидентног физичког лица, или евиденциони број за странце за нерезидентно физичко лице које има боравиште у Републици Србији, или ПИБ нерезидентног физичког лица које нема боравиште у Републици Србији;

2) под редним бројем 2.2 Име и презиме – име и презиме пореског обвезника;

3) под редним бројем 2.3 Адреса пореског обвезника – место, општина, улица и број;

4) под редним бројем 2.4 Пребивалиште/боравиште/седиште/општина остваривања прихода – шифра општине пребивалишта резидентног пореског обвезника, а за нерезидентно физичко лице шифра општине боравишта или општине остваривања прихода или

општине пребивалишта, односно седишта пореског пуномоћника утврђена правилником којим се прописују услови и начин вођења рачуна за уплату јавних прихода (шифре су прописане у Прилогу 3 Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна („Службени гласник РС“, бр. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 36/18, 44/18 - др. закон, 104/18, 14/19, 33/19, 68/19, 151/20, 19/21, 10/22 и 144/22));

5) под редним бројем 2.5 ЈМБГ подносиоца пореске пријаве - јединствени матични број грађана подносиоца пореске пријаве;

6) под редним бројем 2.6 Телефон контакт особе - број телефона подносиоца пореске пријаве;

7) под редним бројем 2.7 Електронска пошта - електронска адреса подносиоца пријаве на коју се достављају обавештења;

8) под редним бројем 2.8 Земља резидентства - шифра земље резидентства за нерезидентно физичко лице (Шифарник земаља је објављен на сајту Народне банке Србије, линк https://www.nbs.rs/sr_RS/drugi-nivo-navi2aciiie/servisi/sifarnikzemalia/index.html);

9) под редним бројем 2.9 Број пасоша - број пасоша нерезидентног физичког лица;

10) под редним бројем 2.10 Порески пуномоћник (ЈМБГ/ ПИБ) - јединствени матични број грађана физичког лица или ПИБ правног лица које је порески пуномоћник нерезидентног пореског обвезника.

У Образац ПП ОПО, део 3. Подаци о начину остваривања прихода, уноси се:

1) под редним бројем 3.1 Начин остваривања прихода - уписује се једна од ознака начина остваривања прихода, у зависности од тога на који начин је остварено највише прихода, и то:

(1) ознака 1 - исплата на рачун,

(2) ознака 2 - исплата готовине,

(3) ознака 3 - у другом облику;

2) под редним бројем 3.2 Текући рачун - број текућег рачуна ако је приход остварен исплатом на рачун у банци; уколико је приход уплаћен на више рачуна, уноси се број једног од рачуна у банци;

3) под редним бројем 3.3 Остало - један од начина остваривања прихода, и то: у стварима, у правима, опростом дуга, покривањем расхода и остало, уколико је приход остварен на више начина уписује се један начин остваривања и то онај по ком је остварен највећи део појединачног прихода; уколико је унет податак под редним бројем 3.2 Текући рачун, на овом редном броју податак се не уписује.

У Образац ПП ОПО, део 4. Подаци о врстама прихода, подаци се уносе на следећи начин:

1) под редним бројем 4.1 Р.б. - редни број за сваку врсту прихода која се исказује у пријави - уписује се редни број 1;

2) под редним бројем 4.2 Шифра врсте прихода - резидент уписује 1 11 999 00 0, а нерезидент уписује 1 06 999 00 0;

3) под редним бројем 4.3 Број дана - не уписује се;

4) под редним бројем 4.4 Број сати - не уписује се;

5) под редним бројем 4.5 Фонд сати - не уписује се;

6) под редним бројем 4.6 Бруто приход - износ бруто прихода утврђеног у складу са Законом - износ бруто прихода који је лице остварило у кварталу као приход који је примило, односно приход из ког је дужно да плати припадајуће обавезе (порез и припадајуће доприносе за обавезно социјално осигурање);

7) под редним бројем 4.7 Основица за порез - износ основице за порез утврђен у складу са Законом - уноси се износ као разлика између бруто прихода и нормираних трошкова, и то за Опцију 1 бруто приход се умањује за 96.000 динара, а за Опцију 2 бруто приход се умањује за збир 57.900 динара и 34% бруто прихода;

8) под редним бројем 4.8 Обрачунати порез - износ обрачунатог пореза у складу са Законом - износ који се добија применом стопе пореза, и то за Опцију 1 стопе од 20%, а за Опцију

2 применом стопе од 10%, које се примењују на основицу за порез (под редним бројем 4.7);

9) под редним бројем 4.9 Порез плаћен у другој држави - износ пореског кредита; износ пореског кредита који се признаје сагласно Закону описан је у овом објашњењу у делу 5. Исказивање података по основу пореског кредита;

10) под редним бројем 4.10 Порез за уплату - износ пореза за плаћање утврђен као разлика између обрачуног пореза у складу са Законом (под редним бројем 4.8) и пореза плаћеног у другој држави (под редним бројем 4.9) у складу са Законом; ако је разлика мања од 0 (нуле) уписује се 0 (нула);

11) под редним бројем 4.11 Основица за доприносе - не уписује се;

12) под редним бројем 4.12 Допринос за ПИО - износ доприноса за пензијско и инвалидско осигурање обрачунат у складу са Законом о доприносима - уноси се износ који се добија применом стопе доприноса за ПИО од 24% на основицу описану у овом објашњењу у делу 3. Основице доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање и обвезник доприноса.

Примери обрачуна доприноса за ПИО

Табела за Опцију 1.

1.1. Остварени приход	Бруто приход	Основица доприноса за ПИО	Допринос за ПИО
	1.1.1	1.1.2	1.1.3

ПРИМЕР 1.			
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од домаћег или иностраног исплатиоца	1.500.000	1.404.000 (1.500.000 - 96.000) = 1.404.000	336.960 (1.404.000 x 24%)
Б. Приход резидента остварен на територији стране државе	2.000.000	0	0
УКУПНО	3.500.000	1.404.000	336.960
ПРИМЕР 2.			
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од домаћег или иностраног исплатиоца	1.500.000	1.404.000 (1.500.000 - 96.000) =1.404.000	336.960 (1.404.000 x 24%)
УКУПНО	1.500.000	1.404.000	336.960
ПРИМЕР 3.			
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	0	0
УКУПНО	2.000.000	0	0

ПРИМЕР 4.			
В. Приход нерезидента остварен на територији Републике Србије	4.000.000	3.904.000 (4.000.000 - 96.000) = 3.904.000	936.960 (3.904.000 x 24%)
УКУПНО	4.000.000	3.904.000	936.960

Табела за Опцију 2.

2.1. Остварени приход	Бруто приход	Основица доприноса за ПИО	Допринос за ПИО
	2.1.1	2.1.2	2.1.3
ПРИМЕР 1.			
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од домаћег или иностраног исплатиоца	1.500.000	932.100 [1.500.000 - (57.900 + 1.500.000 x 34%)] = 932.100	223.704 (932.100 x 24%)
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	0	0
УКУПНО	3.500.000	932.100	223.704
ПРИМЕР 2.			
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од домаћег или иностраног исплатиоца	1.500.000	932.100 [1.500.000 - (57.900 + 1.500.000 x 34%)] = 932.100	223.704 (932.100 x 24%)
УКУПНО	1.500.000	932.100	223.704

ПРИМЕР 3.			
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	0	0
УКУПНО	2.000.000	0	0
ПРИМЕР 4.			
В. Приход нерезидента остварен на територији Републике Србије	4.000.000	2.582.100 [4.000.000 - (57.900 + 4.000.000 x 34%)] = 2.582.100	619.704 (2.582.100 x 24%)
УКУПНО	4.000.000	2.582.100	619.704

13) под редним бројем 4.13 Допринос за здравство - износ доприноса за здравствено осигурање обрачунат у складу са Законом о доприносима - уноси се износ који се добија применом стопе доприноса за здравствено осигурање од 10,3% на основицу описану у овом објашњењу у делу 4. Основице доприноса за обавезно здравствено осигурање и обвезник доприноса;

Примери обрачуна доприноса за здравствено осигурање

Табела за Опцију 1.

1.1 . Остварени приход	Бруто приход	Основица доприноса за здравствено осигурање	Допринос за здравствено осигурање
	1.1.1	1.1.2	1.1.3

ПРИМЕР 1.			
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од домаћег или иностраног исплатиоца	1.500.000	3.404.000 За овог обвезника сабирају се приходи А и Б $(1.500.000 + 2.000.000 - 96.000) = 3.404.000$	350.612 $(3.404.000 \times 10,3\%)$ Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0	
УКУПНО	3.500.000	3.404.000 / 0	350.612 / 0
ПРИМЕР 2.			
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од домаћег или иностраног исплатиоца	1.500.000	1.404.000 $(1.500.000 - 96.000) = 1.404.000$ Ако је осигуран по другом основу 0	144.612 $(1.404.000 \times 10,3\%)$ Ако је осигуран по другом основу 0
УКУПНО	1.500.000	1.404.000 / 0	144.612 / 0

ПРИМЕР 3.			
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	1.904.000 $(2.000.000 - 96.000) = 1.904.000$ Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0	196.112 $(1.904.000 \times 10,3\%)$ Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0
УКУПНО	2.000.000	1.904.000 / 0	196.112 / 0
ПРИМЕР 4.			
В. Приход нерезидента остварен на територији Републике Србије	4.000.000	3.904.000 $(4.000.000 - 96.000) = 3.904.000$ Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0	402.112 $(3.904.000 \times 10,3\%)$ Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0
УКУПНО	4.000.000	3.904.000 / 0	402.112 / 0

Табела за Опцију 2.

2.1. Остварени приход	Бруто приход	Основица доприноса за здравствено осигурање	Допринос за здравствено осигурање
	2.1.1	2.1.2	2.1.3

ПРИМЕР 1.			
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од домаћег или иностраног исплатиоца	1.500.000	2.252.100 За овог обвезника сабирају се приходи А и Б $(1.500.000 + 2.000.000) - [57.900 + (1.500.000 + 2.000.000) \times 34\%] = 2.252.100$	231.966 $(2.252.100 \times 10,3\%)$ Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0	
УКУПНО	3.500.000	2.252.100 / 0	231.966 / 0
ПРИМЕР 2.			
А. Приход резидента остварен на територији Републике Србије, од домаћег или иностраног исплатиоца	1.500.000	932.100 $[1.500.000 - (57.900 + (1.500.000 \times 34\%))] = 932.100$ Ако је осигуран по другом основу 0	96.006 $(932.100 \times 10,3\%)$ Ако је осигуран по другом основу 0
УКУПНО	1.500.000	932.100 / 0	96.006 / 0

ПРИМЕР 3.			
Б. Приход резидента остварен на територији друге државе	2.000.000	1.262.100 [2.000.000 - (57.900 + (2.000.000 x 34%)) = 1.262.100 Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0	129.996 (1.262.100 x 10,3%) Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0
УКУПНО	2.000.000	1.262.100 / 0	129.996 / 0
ПРИМЕР 4.			
В. Приход нерезидента остварен на територији Републике Србије	4.000.000	2.582.100 [4.000.000 - (57.900 + 4.000.000 x 34%)] = 2.582.100 Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0	265.956 (2.582.100 x 10,3%) Ако је осигуран по другом основу или према међународном уговору 0
УКУПНО	4.000.000	2.582.100 / 0	265.956 / 0

14) под редним бројем 4.14 Допринос за случај незапослености - не уписује се;

15) под редним бројем 4.15 МФП - мултифункционално поље 7 - попуњава само нерезидентни обвезник, у случају када искључиво право опорезивања, сагласно уговору о избегавању двоструког опорезивања, има друга држава уговорница као држава резидентности физичког лица, и у том случају у ово поље уписује 0 (нула).

Поља „Укупно“ за ред. бр. 4.6 до 4.14 - не уписује се.

У поља „Камата“ - не уписује се.

У Образац ПП ОПО износи се уписују у динарима са две децимале, док је праг толеранције за заокруживање који се примењује при провери обрачуна 0,5 динара по износу сваке обрачунате обавезе. Напомињемо да је због једноставности у примерима обрачуна датим у овом објашњењу, заокруживање износа извршено на целе бројеве.

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Право на ослобођење од пореза на регистровано оружје, за оружје које је додељено као награда од Војне поште Брчко (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00143/2021-04 од 26.12.2022. год.)

Обавештавамо Вас да у свему остајемо код одговора који смо Вам по истоветном питању дали 18. маја 2020. године под бројем: 07-00-00118/2020-04 и 18. фебруара 2021. године под бројем: 07-00-00118/2020-04.

Наиме, према одредби члана 25. став 1. тачка 4) Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 68/14, 140/14, 109/15, 112/15, 105/16, 119/17, 104/18, 86/19, 90/19, 156/20, 118/21 и 132/21, у даљем тексту: Закон), порез на регистровано оружје не плаћа се на оружје које је обвезник добио на поклон као награду или приликом одласка у пензију, од Војске Србије, односно војске држава чији је правни следбеник Република Србија, или од органа надлежног за унутрашње послове Републике Србије, односно органа надлежног за унутрашње послове државе чији је правни следбеник Република Србија, а највише на једно од добијених регистрованих оружја за које је прописана најнижа висина пореза.

Према одредби члана 26. став 1. Закона, порез на регистровано оружје утврђује решењем надлежни порески орган, на основу података које Пореској управи, за оружје из члана 21. овог закона, доставља републички орган управе надлежан за унутрашње послове, који је издао исправу о регистравању оружја (у даљем тексту: републички орган надлежан за унутрашње послове).

Надлежни порески орган, у смислу става 1. овог члана, јесте Пореска управа - организациона јединица надлежна за територију на којој обвезник има седиште, односно пребивалиште, односно

боравиште кад за то постоје оправдани разлози (члана 26. став 2. Закона).

Према одредби члана 43. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА), чињенице у пореском поступку утврђују се на основу доказа.

У пореском поступку терет доказа сноси порески обвезник - за чињенице од утицаја на смањење или укидање пореза (члан 51. став 1. тачка 2) ЗПППА).

Према томе, на регистровано оружје које је предмет опорезивања порезом на регистровано оружје порески обвезник може остварити ослобођење само када за то постоји законски основ. С тим у вези, ако сте једно регистровано оружје добили на поклон као награду, пореско ослобођење можете остварити за то оружје ако је поклонодавац Војска Србије, односно војска држава чији је правни следбеник Република Србија. Терет доказивања постојања основа за пореско ослобођење је на пореском обвезнику.

Напомињемо да је, сагласно члану 54. ЗПППА, утврђивање пореза на регистровано оружје делатност Пореске управе, која се састоји у предузимању законом прописаних радњи којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе. То значи да у сваком конкретном случају порески орган (а не Министарство финансија) утврђује чињенично стање од утицаја на остваривање права на пореско ослобођење (на основу одговарајућег доказа о лицу од кога је оружје стечено, основу стицања, броју стечених оружја ...).

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Поступање првостепеног пореског органа по примедбама другостепеног органа приликом одлучивања и доношења одлуке по поновљеном поступку

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-76/2023-04 од 14.03.2023. год.)

Одредбама члана 152. 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, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да ако другостепени орган утврди да су у првостепеном пореском поступку чињенице непотпуно или погрешно утврђене, да се у поступку није водило рачуна о правилима поступка која би била од утицаја на решавање пореске управне ствари, или да је диспозитив побијаног пореског управног акта нејасан или је у противречности с образложењем, он ће допунити поступак и отклонити изложене недостатке, сам или преко првостепеног пореског органа или замољеног органа.

Ако другостепени орган нађе да се на основу чињеница утврђених у допунском поступку пореска управна ствар мора решити друкчије него што је решена у првостепеном пореском управном акту, он ће решењем поништити првостепени порески управни акт и сам решити пореску управну ствар.

Ако другостепени орган нађе да ће недостатке првостепеног пореског поступка брже и економичније отклонити првостепени порески орган, он ће својим решењем поништити првостепени порески управни акт и вратити предмет првостепеном пореском органу на поновни поступак. У том случају другостепени орган

дужан је да својим решењем укаже првостепеном пореском органу у којем погледу треба да допуни поступак, а првостепени орган дужан је да у свему поступи по другостепеном решењу и да без одлагања, а најкасније у року од 40 дана од дана пријема другостепеног решења, донесе ново решење.

Против новог решења из става 3. овог члана допуштена је жалба.

Имајући у виду наведено, првостепени порески орган понавља порески поступак, након тога саставља записник и на основу утврђеног чињеничног стања доноси одговарајући порески управни акт којим одлучује у конкретном предмету, с тим да не постоји никакво законом прописано ограничење у погледу тога да ли ће та одлука бити повољнија или не по пореског обвезника.

С тим у вези, указујемо да је другостепени орган дужан да у свом решењу укаже првостепеном пореском органу у ком погледу треба да допуни поступак, а првостепени порески орган дужан је да у свему поступи по примедбама другостепеног органа приликом одлучивања и доношења одлуке по поновљеном поступку, независно од тога да ли је дошло до промене поступајућег службеног лица које води порески поступак.

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности имаоцима корпорацијских картица за испоруке извршене на франшизним бензинским станицама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00244/2023-04 од 15.03.2023. год.)

Одредбом члана 9) став 5. тачка 1. подтачка (1) Закона акцизама („Сл. 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, 60/14 – др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20 и 53/21, у даљем тексту: Закон) прописан је износ акцизе до којег се купцу – крајњем кориснику може умањити плаћена акциза уколико се деривати нафте користе као моторно гориво за транспортне сврхе за превоз лица и ствари.

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

условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сходно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тачке 3), 5) и 7) овог закона, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

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

Према одредби члана 2. став 3. тачка 1а) Правилника, прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе може да оствари купац – крајњи корисник акцизе ако деривате нафте, биогорива и биотечности, које користи за транспортне сврхе, набавља од увозника, односно произвођача који је на те деривате нафте, биогорива и биотечности платио прописани износ акцизе, а који на основу уговора издаје купцу - крајњем кориснику корпоративне неплатне картице (издавалац картице) на основу којих купац – крајњи корисник набавља деривате нафте, биогорива и биотечности од овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива и биотечности са којим издавалац картице има закључен уговор о франшизингу, а под условом да поседује рачун издаваоца картице са исказаним износом акцизе и доказ да је платио тај рачун, као и фискални исечак издат од стране овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало.

Сагласно ставу 5. наведеног члана Правилника, прописано је да у случају када купац – крајњи корисник врши набавку деривата

нафте, биогорива и биотечности на начин прописан ставом 3. тачка 1а) овог члана Правилника, рачун који издаје издавалац картице, осим података прописаних ставом 4. овог члана, мора да садржи и податак о овлашћеном дистрибутеру који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива и биотечности са којим издавалац картице има закључен уговор о франшизингу.

Према ставу 7. истог члана Правилника, прописано је да рачун из става 3. тачка 1а) овог члана Правилника садржи и податак о редном броју фискалног исечка овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива и биотечности са којим издавалац картице има закључен уговор о франшизингу, као и број и датум тог уговора о франшизингу.

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

Уз захтев за рефакцију плаћене акцизе, сходно члану 8. став 3. тачка 11) Правилника, прописано је да правно лице, односно предузетник подноси одговарајуће доказе у зависности од делатности за коју је регистрован и стварно обавља, између осталог, и фотокопију корпоративне неплатне картице на основу које набавља деривате нафте и биогорива од овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте и биогорива са којим увозник, односно произвођач (издавалац картице) има закључен уговор о франшизингу.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама којима се регулише област акциза, а у вези датих мишљења Министарства финансија број: 011-00-22/2023-04 од 23.01.2023.

године и број: 011-00-21/2023-04 од 23.01.2023. године којима се уређује фискализација и прописа којима се уређује порез на додату вредност, према нашем мишљењу, када купац - крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности – ималац корпорацијске картице набавља наведене производе од овлашћеног дистрибутера нафте на мало - имаоца франшизе на основу уговора закљученог са даваоцем франшизе (издавалац корпорацијске картице), овлашћени дистрибутер деривата нафте (ималац франшизе) издаје приликом сваке испоруке деривата нафте фискални рачун издаваоцу корпорацијске картице у складу са прописима којима се уређује фискализација, а купцу - крајњем кориснику (имаоцу корпорацијске картице) издаје копију фискалног рачуна.

Ради остваривања права на рефакцију плаћене акцизе, у конкретном случају према описаном пословном моделу који наводите у вашем допису, приликом подношења захтева за рефакцију плаћене акцизе, купац - крајњи корисник (ималац корпорацијске картице) подноси, поред осталих доказа прописаних Правилником, и копију фискалних рачуна, као и копију електронске фактуре са спецификацијом трансакција која садржи бројеве фискалних рачуна за све куповине извршене код овлашћеног дистрибутера - имаоца франшизе у току једног календарског месеца.

2. Остваривања права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе за превоз ствари (робе) за сопствене потребе у домаћем саобраћају, приликом обављања претежне делатности 4621 - Трговина на велико житом, сировим дуваном, семењем и храном за животиње

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00105/2023-04 од 09.3.2023. год.)

Одредбом члана 39а став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03,

43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20 и 53/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац - крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац - крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац - крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сходно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

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

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

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

Одредбом члана 5. став 1. тачка 1) Правилника прописано је да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе ако обавља делатности јавног превоза лица и ствари, као и превоз за сопствене потребе у домаћем и међународном друмском саобраћају, у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари ако поседује лиценцу за превоз издату од стране министарства надлежног за послове саобраћаја уколико је за обављање превоза законом којим се уређује превоз путника у друмском саобраћају и превоз терета у друмском саобраћају прописана обавеза поседовања лиценце или одобрење надлежног органа локалне самоуправе за обављање ауто такси превоза путника.

Према ставу 2. наведеног члана Правилника, прописано је да рефакцију акцизе из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари домаћи превозник који поседује лиценцу за превоз ако је законом којим се уређује превоз терета у друмском саобраћају

и законом којим се уређује превоз путника у друмском саобраћају прописано да је обавезан да поседује лиценцу, и то за деривате нафте, односно биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, које је набавио на територији Републике Србије и исте као моторно гориво користио за транспортне сврхе.

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

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

У складу са наведним законским и подзаконским одредбама, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе, може да оствари лице које обавља делатности јавног превоза лица и ствари у домаћем и међународном друмском саобраћају, укључујући и превоз за сопствене потребе, у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, независно од чињенице која делатност је као претежна уписана у регистар којим се уређује упис у регистар привредних субјекта. При томе, неопходно је да привредни субјект, поред осталих услова прописаних Законом и Правилником, поседује оверену изјаву одговорног лица у правном лицу, односно предузетника да обавља превоз за сопствене потребе, одговарајући

документ (фотокопија товарног листа или отпремнице, доставнице и др.) којим се доказује да је домаћи превозник извршио превоз ствари за сопствене потребе, који је неопходно приложити уз сваки појединачни захтев за рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, како је прописано Правилником и Обрасцем РЕФ - Т.

Према томе, у конкретном случају, привредни субјект чија је претежна делатност 4621 - Трговина на велико житом, сировим дуваном, семењем и храном за животиње, а који ради обављања наведене делатности врши и превоз робе за сопствене потребе без посебне наплате услуге превоза, и то превоз робе од добављача (произвођача) до сопственог централног (велепродајног) магацина, превоз робе из централног магацина до сопствених малоподајних објекта, као и превоз робе крајњим купцима, има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте које користи за сопствене потребе у транспортне сврхе, уколико испуњава и остале услове прописане Законом и Правилником, при чему напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање и сходно томе поступа у оквиру своје надлежности.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Савезном Републиком Немачком у случају када је нерезидентно правно лице из Савезне Републике Немачке (матично правно лице резидентног правног лица) стицалац лиценци од више правних лица из иностранства (даваоца лиценци), а које набавља за себе, као и за све чланице своје групе тј. своја зависна правна лица, укључујући и резидентно правно лице, а трошак набављених лиценци префактурише својим зависним правним лицима (укључујући и резидентном правном лицу)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-810/2022-04 од 23.3.2023. год.)

Нерезидентно правно лице из Савезне Републике Немачке (матично правно лице резидентног правног лица) је, према потписаним уговорима, стицалац лиценци од више правних лица из иностранства (даваоца лиценци).

Наведене лиценце нерезидентно правно лице из Савезне Републике Немачке набавља за себе, као и за све чланице своје групе тј. своја зависна правна лица, укључујући и резидентно правно лице.

У наведеној ситуацији, нерезидентно правно лице из Савезне Републике Немачке (матично правно лице резидентног правног лица) има потписане уговоре са свим чланицама своје групе тј. свим својим зависним правним лицима, укључујући и резидентно правно лице, у складу са којим (уговорима) је предвиђено да наведено нерезидентно (матично) правно лице трошак набављених лиценци префактурише својим зависним правним лицима (укључујући и резидентном правном лицу) и то само за оне лиценце које зависна правна лица (укључујући и резидентно правно лице) физички

користе у свом пословању и то према броју корисника (енг. end users).

С обзиром на изнето, постављате питања:

1. Дали је приход који, по основу наведених префактурисаних трошкова, нерезидентно правно лице из Савезне Републике Немачке (матично правно лице резидентног правног лица) оствари од резидентног правног лица, опорезив порезом по одбитку у складу са чланом 40. Закона о порезу на добит правних лица?

2. У случају позитивног одговора (имајући, пре свега, у виду уговор о избегавању двоструког опорезивања са Савезном Републиком Немачком, али и са многим другим државама), од ког правног лица (стицаоца лиценци - матичног правног лица из Савезне Републике Немачке или даваоца лиценци) треба прибавити потврду о резидентности како би, приликом исплате прихода нерезидентном правном лицу из Савезне Републике Немачке, резидентно правно лице на те приходе (префактурисане трошкове) применило повољнији порески третман у складу са важећим уговорима о избегавању двоструког опорезивања.

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

I Према одредби члана 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада).

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

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

Уколико нерезидентно правно лице, као у конкретном случају, има потписане уговоре са својим зависним правним лицима, укључујући и резидентно правно лице, у складу са којим је предвиђено да то нерезидентно правно лице трошак набављених лиценци префактурише својим зависним правним лицима, сматрамо да приход који исто нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица по својој економској суштини представља ауторску накнаду која се опорезује у складу са чланом 40. став 1. тачка 2) Закона.

II Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори“, бр. 12/88, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1989. године.

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

Напомињемо да Устав Републике Србије („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.

Уговор, у члану 13. (Ауторске накнаде) ст. 1, 2. и 3. (између осталог) прописује:

„1. Ауторске накнаде које настају у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији - зато јер је исплатилац ауторских накнада резидент Републике Србије) и исплаћене су резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Савезне Републике Немачке) могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Савезној Републици Немачкој - у свему по одредбама домаћег пореског законодавства).

2. Ауторске накнаде могу се опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе, али ако је прималац стварни корисник (по данашњој терминологији: стварни власник) ауторских накнада, тако разрезан порез не може бити већи од 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

3. Израз „ауторске накнаде“ како је употребљен у овом члану, означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио, као и за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка, или за коришћење или право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме, или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.“

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати у држави уговорници“ (у конкретном случају, у Републици Србији) треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез по одбитку по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине што је, на основу наведених одредаба Закона, неспорно).

III Под стварним власником прихода се (у циљу остваривања погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања), уопштено говорећи, сматра оно правно или физичко лице за које се (на основу расположивих доказа и околности, односно чињеница сваког конкретног случаја) недвосмислено или са великим степеном вероватноће може закључити да се приход приписује том лицу односно да, у конкретном случају, нерезидент примљеним приходом самостално и без икаквих ограничења може да располаже (односно да нема обавезу да приход даље проследи неком другом лицу).

Посредник, агент, проточна (кондуитна) компанија и друга лица која се појављују у својству администратора (формалних примаоца прихода) нису стварни власници прихода зато јер је њихово право на коришћење или уживање прихода (у конкретном случају, ауторске накнаде) ограничено уговорном или законском обавезом да односно плаћање даље проследи другом лицу. Наведена обавеза, уобичајено, настаје на основу одговарајућег правног документа али се њено постојање може утврдити и на основу чињеница и околности сваког конкретног случаја који јасно показују да, у суштини, прималац прихода нема право коришћења или уживања прихода. Подразумева се да је, на основу валидних чињеница и околности сваког конкретног случаја, дозвољено и доказивање супротног, односно да прималац прихода нема обавезу његовог даљег прослеђивања другом лицу у ком случају се, онда, прималац прихода сматра његовим стварним власником.

У складу са наведеним, у конкретном случају, према нашем мишљењу, стицалац лиценци (нерезидентно правно лице из Савезне Републике Немачке односно матично правно лице резидентног правног лица) је стварни власник прихода (ауторске накнаде по основу лиценце) из члана 40а став 1. Закона и члана 13. (Ауторске накнаде) став 2. Уговора, који му исплаћује резидентно правно лице (корисник лиценце).

Ово из разлога јер стицалац лиценце са наведеним приходом, у потпуности, самостално може да располаже и нема обавезу да тај приход даље проследи било ком другом или трећем лицу (нпр. даваоцу лиценце).

Стога, а у циљу примене бенефициране стопе пореза по одбитку из уговора о избегавању двоструког опорезивања са Савезном Републиком Немачком, валидну потврду о резидентности, резидентном правном лицу, треба да приложи његово матично правно лице, тј. стицалац лиценци.

2. (Не)могућност добијања потврде о резидентности за недобитну организацију (кошаркашки клуб) ради остваривања права из уговора о избегавању двоструког опорезивања са Руском Федерацијом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-651/2022-04 од 07.3.2023. год.)

Размотрили смо ваш захтев који се односи на (не)могућност добијања потврде о резидентности за недобитну организацију (Кошаркашки клуб) - у конкретном случају, ради остваривања права из уговора о избегавању двоструког опорезивања са Руском Федерацијом, односно како наводите:

1. Да ли се резидентом, у смислу члана 2. Закона о порезу на добит правних лица, сматра недобитна организација - Кошаркашки клуб који је уписан у регистар удружења, друштава и савеза у области спорта код надлежног органа?

2. Да ли је, у смислу члана 2. став 1. Закона о порезу на добит правних лица, издавање потврде о резидентности условљено ефективном обавезом и плаћањем пореза на добит правних лица или свака недобитна организација испуњава услов да се сматра пореским

резидентом и пореским обвезником јер „подлеже опорезивању“ у складу са одредбама Закона о порезу на добит правних лица?

3. Да ли постоје друга ограничења или услови за недобитне организација у вези са правом на прибављање потврде о резидентности, осим услова који важе за сва правна лица?

1. Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица

Одредбом члана 1. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник пореза на добит правних лица (у даљем тексту: порески обвезник) привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања делатности у циљу стицања добити.

Према ставу 3. истог члана Закона, порески обвезник је, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Сагласно члану 2. став 1. Закона, порески обвезник из члана 1. овог закона је резидент Републике Србије (у даљем тексту: резидентни обвезник) који подлеже опорезивању добити коју оствари на територији Републике Србије (у даљем тексту: Република) и изван ње.

Резидентни обвезник је, у смислу овог закона, правно лице које је основано или има место стварне управе и контроле на територији Републике (члан 2. став 2. Закона).

Имајући у виду наведене законске одредбе, Кошаркашки клуб, у конкретном случају, постаје порески обвезник из члана 1. став 3. Закона само уколико оствари приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, у ком случају се на конкретно правно лице примењују одредбе члана 2. Закона.

2. Са аспекта уговора о избегавању двоструког опорезивања (уопште и, у конкретном случају, са Руском Федерацијом)

Између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Руске Федерације закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СРЈ - Међународни уговори“, бр. 3/95, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 1998. године.

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

Уговор је, са почетком примене од 30. новембра 2020. године, измењен Мултилатералном конвенцијом о примени 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: „Општеприхваћена 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, као и начелном и принципијелном ставу доктрине и праксе међународног пореског права, Уговор се примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице.

Сходно члану 159а став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 138/22, у даљем тексту: ЗППА), статус резидента Републике Србије, резидент доказује потврдом на посебном обрасцу¹, осим у

¹ Услови за добијање потврде о резидентности прописани су у Правилнику о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности („Службени гласник РС“, бр. 80/2010 и 44/2018 - др. закон, у даљем тексту: Правилник).

случајевима када се статус резидента доказује потврдом на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

Сходно члану 159а став 4. ЗПППА, потврду из става 2. овог члана издаје Пореска управа.

Сходно члану 4. (Резидент) став 1. Уговора (поред осталог) „израз „резидент државе уговорнице“ (у конкретном случају, Републике Србије) означава лице² које у Републици Србији, односно у другој држави уговорници, према закону Републике Србије (или друге државе уговорнице) подлеже опорезивању по основу свог пребивалишта, боравишта, места управе или другог мерила сличне природе ...“

Сходно члану 4. (Резидент) став 3. Уговора (поред осталог) „ако је, према одредбама овог уговора, лице, осим физичког, резидент обе државе уговорнице, надлежни органи држава уговорница настоје да заједничким договором одреде државу уговорницу чијим резидентом се то лице сматра за потребе овог уговора имајући у виду његово место стварне управе, место у којем је оно основано или на други начин конституисано и било које друге важне чиниоце.“

Из наведеног прозилази да се, у циљу утврђивања да ли је (за потребе примене Уговора - уживања погодности предвиђених Уговором) неко лице (у конкретном случају, Кошаркашки клуб) резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) као претходно питање, намеће потреба утврђивања да ли односно лице по домаћем законодавству Републике Србије подлеже опорезивању у Републици Србији по основу испуњења одређених услова прописаних домаћим пореским законодавством Републике Србије (о чему је било говора у тачки 1. овог мишљења).

² Физичко лице, друштво и друштво лица - члан 3. (Опште дефиниције) став 1. тачка 5) Уговора.

Лице подлеже опорезивању (енг. liable to tax) у Републици Србији ако, уопштено говорећи, на основу позитивних пореских прописа у Републици Србији треба да плати порез (у односу на свој светски доходак) али је у неком конкретном случају или ситуацији, актом надлежног пореског органа или посебним законским прописом, изричито ослобођено од опорезивања.

Другим речима, сматра се да лице подлеже опорезивању у држави уговорници (Републици Србији) чак иако у њој ефективно не плаћа порез.

Као закључак, можемо изрећи констатацију да уколико неко правно лице на основу општих правила о опорезивању предвиђених Законом испуњава услове за стицање статуса резидента Републике Србије, то правно лице (за потребе примене Уговора - уживања погодности из Уговора) има статус резидента Републике Србије, чак и у случају да у Републици Србији у односу на неки конкретан приход буде ослобођено пореза (јер је за ослобођење испунило услове предвиђене Законом).

Истовремено, лице је подвргнуто опорезивању/лице се опорезује (енг. subject to tax) ако у одређеној држави (Републици Србији) то лице треба да плати (или ефективно плаћа) порез - ово без обзира колики је износ пореза у питању. Оно што је у вези наведена два појма неспорно јесте да је израз „подвргнуто опорезивању“ („опорезује се“) ужи појам од израза „подлеже опорезивању“ - тј. свако лице које је подвргнуто опорезивању (које се опорезује) истовремено и подлеже опорезивању.

Имајући у виду наведено, према нашем мишљењу:

1. Утврђивање статуса резидента Републике Србије, за потребе примене домаћег пореског законодавства Републике Србије

(дакле, када се статус резидента Републике Србије не утврђује за потребе примене Уговора) у пракси се не врши на начин да се пореском обвезнику издаје посебна потврда о резидентности (као што је то случај када се статус резидента Републике Србије утврђује за потребе примене Уговора - издавањем Обрасца ПОР-1, о чијој садржини, овом приликом, нећемо говорити) већ се резидентност Републике Србије цени утврђивањем испуњености чињеница наведених у чл. 2. и 3. Закона, на основу којих надлежни органи Пореске управе поступају у складу са Законом.

С тим у вези, недобитна организација (у конкретном случају, Кошаркашки клуб који је уписан у регистру удружења, друштава и савеза у области спорта код надлежног органа) је, у смислу члана 2. Закона, порески резидент Републике Србије (у којој се налази њено место стварне управе и контроле) уколико је (у конкретном случају), као и уз презентовање одговарајућих доказа, остварила приход продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду. Наше разумевање је да је то управо и случај - односно да је (у конкретном случају) Кошаркашки клуб остварио приход на тржишту/у Руској Федерацији, из ког разлога му је и потребна потврда о резидентности како би у Руској Федерацији (као резидент Републике Србије) остварио одговарајуће право из Уговора. Сходно наведеном, пореском обвезнику треба издати потврду о резидентности.

Утврђивање и/или проверу наведеног (услова за утврђивање статуса резидента Републике Србије, као и услова за издавање потврде о резидентности) врши Пореска управа.

2. Као што је наведено у тачки 2. овог мишљења, утврђивање статуса резидента Републике Србије, као и (с тим у вези) издавање потврде о резидентности, није условљено ефективним плаћањем пореза у Републици Србији.

3. У складу са Правилником, не постоје посебни (у односу на сва друга правна лица) услови или ограничења за издавање потврде о резидентности за недобитне организације (Кошаркашки клуб, у конкретном случају).

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. 1) Да ли обвезник фискализације који пружа услуге у оквиру делатности 85.51 (Спортско и рекреативно образовање) може пружене услуге наплаћивати преко пословног рачуна?
- 2) Да ли обвезник фискализације може фискалне рачуне издавати коришћењем сертификованог софтверског решења или мора имати фискални уређај?
- 3) Да ли обвезник фискализације мора имати безбедоносни елемент за сваку локацију на којој спроводи активности, односно на којима пружа спортско-рекреативне услуге, а наплату истих врши преко рачуна (електронским путем) или може имати само један безбедоносни елемент регистрован на седиште фирме?
- 4) Да ли је за претходно наведено обављање делатности довољно да обвезник фискализације има потписан уговор са власником локације на којој се обављају спортско-рекреативне делатности?
- 5) Да ли за сваки безбедоносни елемент морамо да имамо пријављену пословну јединицу у АПР-у?
- 6) Да ли обвезник фискализације може да региструје безбедоносни елемент на седиште фирме, а фискални рачун да издаје на локацији која није регистрована као пословна јединица у АПР-у, већ обвезник фискализације има само потписан уговор о закупу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01185/2022-04 од 21.03.2023. год.)

Према одредби члана 2. тачка 2) Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗФ), електронски фискални уређај је хардверско и/или софтверско решење, које користи обвезник фискализације ради издавања

фискалног рачуна и преноса података о фискалним рачунима у Систем за управљање фискализацијом Пореске управе, а који се састоји од једног процесора фискалних рачуна и једног или више електронских система за издавање рачуна, одобрених од стране Пореске управе, као и безбедносног елемента издатог од стране Пореске управе.

Чланом 3. ЗФ предмет фискализације је промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата. Прометом на мало не сматра се промет извршен изван малопродајног објекта ако је корисник испоручених добара и пружених услуга, односно добара и услуга које ће бити испоручене или пружене у случају примљених аванса, правно лице, односно обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана.

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

Чланом 5. став 1. ЗФ прописано је да је фискални рачун фискални документ којим се потврђује да је појединачно остварени

промет на мало, укључујући и примљени аванс за будући промет на мало, евидентиран у електронском фискалном уређају.

Ставом 2. тачка 11) наведеног члана 5. ЗФ прописано је да фискални рачун, између осталог, обавезно садржи укупну вредност евидентираног промета, укупан износ за уплату (уз напомену ако је плаћање извршено путем аванса), начин плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), уплаћен износ и износ разлике за повраћај купцу добара, односно кориснику услуга.

Чланом 7. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације дужан да користи безбедносни елемент за потписивање фискалних рачуна за потребе спровођења поступка фискализације и потврде идентитета приликом размене података и информација са Пореском управом.

Чланом 9. став 1. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације дужан да, пре почетка коришћења електронског фискалног уређаја за издавање фискалних рачуна, Пореској управи електронским путем достави податке о пословним просторима и пословним просторијама у којима ће користити електронски фискални уређај, и то за сваки пословни простор и пословну просторију одвојено.

Одредбом члана 6. став 1. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, 99/21, 10/22, 49/22, 50/22 и 57/22, у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) ЗФ, на фискалном рачуну наводи један од следећих података, зависно од средства плаћања којим купац, односно корисник услуга плаћа испоручена добра, односно пружене услуге:

1) „готовина” - ако се плаћање врши готовим новцем (новчаницама и кованим новцем);

- 2) „инстант плаћање” - ако се плаћање врши инстант трансфером одобрења на продајном месту;
- 3) „платна картица” - ако се плаћање врши платном картицом;
- 4) „чек” - ако се плаћање врши чеком;
- 5) „пренос на рачун” - ако се плаћање врши налогом за уплату или налогом за пренос;
- 6) „ваучер” - ако се плаћање врши ваучером, новчаним боновима, интерним картицама или сличним средством плаћања;
- 7) „друго безготовинско плаћање” - ако се плаћање врши безготовински другим средством плаћања које се сматра дозвољеним у Републици Србији, у складу са законом.

У случају да купац, односно корисник услуга, испоручена добра, односно пружене услуге плаћа користећи више од једног начина плаћања, обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) ЗФ, на фискалном рачуну може навести и више података из става 1. члан 6. Правилника, при чему је у обавези да исказе и плаћене износе подељене по појединачним начинима плаћања.

Одредбом члана 13. ст. 1. и 2. Правилника прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, фискали рачун издаје купцу добара, односно кориснику услуга у штампаној форми, а која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. ЗФ. Алтернативно, обвезник фискализације може фискални рачун доставити електронским путем, искључиво уз сагласност купца добара, односно корисника услуге.

Одредбом 2. став 1. Правилника о врсти и начину достављања података о пословном простору и пословним просторијама, као и о начину генерисања ознаке пословног простора („Службени гласник РС”, бр. 31/21 и 93/21, у даљем тексту: Правилник о пословном простору и пословним просторијама) прописано је да је обвезник фискализације дужан да пре почетка коришћења електронског

фискалног уређаја за издавање фискалних рачуна у пословном простору и пословној просторији, у смислу члана 2. став 1. тачка 9) ЗФ, Пореској управи достави пријаву са подацима за генерисање јединствене ознаке пословног простора и пословне просторије електронским путем, који садржи податке о пословном простору и пословној просторији, и то за сваки пословни простор и пословну просторију одвојено.

Одредбом члана 3. став 1. тач. 1) и 2) и става 2. Правилника о пословном простору и пословним просторијама прописано је да као податак о типу пословног простора и пословне просторије, из члана 2. став 2. тачка 4) овог правилника, обвезник фискализације наводи један од следећих података:

1) фиксни, у случају обављања делатности на непомичном продајном месту;

2) покретни, у случају обављања делатности на преносивим продајним објектима, покретним средствима или на терену.

У случају да обвезник фискализације као податак о типу пословног простора и пословне просторије наведе податак из става 1. тачка 2) овог члана (покретни), обвезник фискализације за податке из члана 2. став 2. тач. 5) и 6) овог правилника користи адресу пребивалишта или боравишта, односно седишта обвезника фискализације.

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) прописане су делатности код чијег обављања, због специфичности тих делатности, не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Имајући у виду да, према одредбама Уредбе, делатност 85.51 (Спортско и рекреативно образовање) није изузета од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, лица која обављају претходно наведену делатност дужна

су да евидентирју преко електронског фискалног уређаја сваки појединачно извршени промет добара на мало.

То значи да је, у конкретном случају, привредно друштво које обавља делатност спортског и рекреативног образовања дужно да сваки појединачно остварен промет на мало евидентира преко електронског фискалног уређаја.

У наставку текста дајемо мишљење у вези конкретних питања које сте поставили:

1) Да ли обвезник фискализације који пружа услуге у оквиру делатности 85.51 (Спортско и рекреативно образовање) може пружене услуге наплаћивати преко пословног рачуна?

Одговор: Обвезник фискализације који пружа услуге физичким лицима у оквиру делатности 85.51 (Спортско и рекреативно образовање) може пружене услуге наплаћивати преко пословног рачуна, при чему је у обавези да за тако остварен промет изда фискални рачун, а као податак о начину плаћања на фискалном рачуну наводи „пренос на рачун“ - ако се плаћање врши налогом за уплату или налогом за пренос, сагласно наведеној одредби члана 6. став 1. Правилника.

2) Да ли обвезник фискализације може фискалне рачуне издавати коришћењем сертифициваног софтверског решења или мора имати фискални уређај?

Одговор: Да, обвезник фискализације може користити сертифицивано софтверско решење за издавање фискалних рачуна, имајући у виду одредбу члана 2. тачка 2) ЗФ којом је дефинисано да је електронски фискални уређај хардверско и/или софтверско решење, које користи обвезник фискализације ради издавања фискалног рачуна и преноса података о фискалим рачунима у

Систем за управљање фискализацијом Пореске управе, а који се састоји од једног процесора фискалних рачуна и једног или више електронских система за издавање рачуна, одобрених од стране Пореске управе, као и безбедносног елемента издатог од стране Пореске управе.

3) Да ли обвезник фискализације мора имати безбедносни елемент за сваку локацију на којој спроводи активности, односно на којима пружа спортско-рекреативне услуге, а наплату истих врши преко рачуна (електронским путем), или може имати само један безбедносни елемент регистрован на седиште фирме?

Одговор: Када обвезник фискализације накнаду за спортске и рекреативне услуге прима искључиво преко рачуна, може да има само један безбедносни елемент и да евидентирање промета на мало врши нпр. преко једног електронског фискалног уређаја који се може налазити у седишту обвезника фискализације. У овом случају препорука је да се од корисника спортско-рекреативних услуга који врше плаћање преко рачуна прибави сагласност о достављању фискалног рачуна електронским путем и прецизира начин достављања рачуна електронским путем.

При томе напомињемо, уколико би се уплате примале готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл, обвезник фискализације је у обавези да има електронски фискални уређај на свакој локацији коју је пријавио као пословни простор, односно пословну просторију. Обвезник фискализације би у том случају био дужан да обезбеди безбедносни елемент за сваку локацију коју је пријавио као пословни простор, односно пословну просторију. Уколико се у конкретном случају ради о пружању услуга у одређеном временском периоду на основу чланства у нпр. спортском удружењу које обавља активности у више простора, уплате по основу плаћања чланарине

могу се евидентирати у оном пословном простору у коме се врши учлањење.

4) Да ли је за претходно наведено обављање делатности довољно да обвезник фискализације има потписан уговор са власником локације на којој се обављају спортско-рекреативне делатности?

Одговор: У случају када обвезник фискализације активности реализује у изнајмљеним просторима привредног субјекта са којим има потписан уговор о изнајмљивању простора, обвезник фискализације може да користи покретни електронски фискални уређај, при чему као податак о типу пословног простора и пословне просторије, обвезник фискализације наводи, у конкретном случају, да се ради о покретном пословном простору, у случају обављања делатности на терену (одредба члана 3. став 1. тачка 2) и став 2. Правилника о пословном простору и пословним просторијама), ако се на истима реализују активности које су предмет евидентирања преко електронског фискалног уређаја.

5) Да ли за сваки безбедносни елемент морамо да имамо пријављену пословну јединицу у АПР-у?

Одговор: Правилником о пословном простору и пословним просторијама, као и Правилником о условима и процедури издавања и начину коришћења безбедносног елемента („Службени гласник РС“, бр. 31/21 и 96/21) детаљно су прописани услови за добијање ознаке пословног простора, као и безбедносног елемента.

6) Да ли обвезник фискализације може да региструје безбедносни елемент на седиште фирме, а фискални рачун да издаје на локацији која није регистрована као пословна јединица у АПР-у, већ обвезник фискализације има само потписан уговор о закупу?

Одговор: На наведено питање одговор је дат под редним бројем 3. и 4. Сагласно наведеним одредбама ЗФ и подзаконским актима, није могуће издавати фискални рачун на локацијама где нема безбедносног елемента.

2. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају када купац у свом малопродајном објекту пружа маркетиншке услуге дистрибутеру у сврху рекламирања и позиционирања његове робе у малопродајним објектима купца (нпр. позиционирање робе и асортиман)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00676/2022-04 од 15.03.2023. год.)

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

Сагласно члану 4. 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. Изузетно од става 2. овог члана, Влада може, полазећи од техничких и функционалних карактеристика електронских фискалних уређаја и специфичности одређене делатности, на заједнички предлог министарства надлежног за послове финансија и министарства надлежног за послове трговине, одредити делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја у смислу става 2. овог члана.

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, 141/22, даљем тексту: Уредба) прописане су делатности код чијег обављања, због специфичности тих делатности, не постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Према одредби члана 2. тачка 3) Уредбе, делатностима за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја, сматрају се и делатности пружања маркетиншких услуга у малопродајном објекту правним лицима, односно обвезницима пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана.

Према томе, сагласно наведним одредбама Закона и Уредбе, привредни субјекти (апотеке и лекарске ординације), као обвезници фискализације, немају обавезу евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, односно издавања

фискалног рачуна за пружене маркетиншке услуге рекламирања и позиционирања производа у својим малопродајним објектима.

3. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја приликом пружања шпедитерских услуга на граничним прелазима правним и физичким лицима у једном пословном простору?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00440/2022-04 од 15.03.2023. год.)

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

Чланом 9. став 1. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације дужан да, пре почетка коришћења електронског фискалног уређаја за издавање фискалних рачуна, Пореској управи електронским путем достави податке о пословним просторима и пословним просторијама у којима ће користити електронски фискални уређај, и то за сваки пословни простор и пословну просторију одвојено.

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, даљем тексту: Уредба) прописане су делатности код чијег обављања, због специфичности тих делатности, не постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно наведеној Уредби, за делатности 52.29 (Остале пратеће активности у саобраћају) у које, између осталих, спадају и шпедитерске услуге, није прописано ослобођене од обавезе евидентирања оствареног промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о врсти и начину достављања података о пословном простору и пословним просторијама, као и о начину генерисања ознаке пословног простора („Службени гласник РС“, бр. 31/21 и 93/21, у даљем тексту: Правилник) прописано је да је обвезник фискализације дужан да пре почетка коришћења електронског фискалног уређаја за издавање фискалних рачуна у пословном простору и пословној просторији, у смислу члана 2. став 1. тачка 9) ЗФ, Пореској управи достави пријаву са подацима за генерисање јединствене ознаке пословног простора и пословне просторије електронским путем,

који садржи податке о пословном простору и пословној просторији, и то за сваки пословни простор и пословну просторију одвојено.

Одредбом члана 3. став 1. тач. 1) и 2) Правилника прописано је да као податак о типу пословног простора и пословне просторије, из члана 2. став 2. тачка 4) овог правилника, обвезник фискализације наводи један од следећих података:

1) фиксни, у случају обављања делатности на непомичном продајном месту;

2) покретни, у случају обављања делатности на преносивим продајним објектима, покретним средствима или на терену.

Према томе, када је у питању пружање шпедитерских услуга правним лицима са којима, како наводите у допису, послујете на бази уговора у 90% случајева, односно наведене услуге примарно користе правна лица, тако остварен промет нисте у обавези да евидентирате преко електронског фискалног уређаја, имајући у виду да се не ради о промету на мало, сагласно члану 3. ЗФ.

При томе, напомињемо да у случају када се шпедитерске услуге повремено пружају физичким лицима, привредни субјект је дужан да тако остварен промет евидентира преко електронског фискалног уређаја у пословним просторијама, односно пословном простору који је пријављен Пореској управи у складу са претходно наведеним прописима.

С тим у вези, сматрамо да нема сметњи да се у истим пословним просторијама поред издавања фискалног рачуна физичким лицима врши и издавање електронских фактура правним лицима у складу са прописима који регулишу ову област, односно да се исти пословни простор користи за промет како правним тако и физичким лицима.

4. Начин пријављивања електронског фискалног уређаја у случају када Управа за заједничке послове покрајинских

органа, као друго правно лице, врши набавку и доградњу система за електронску фискализацију, при чему електронски фискални уређај даје на коришћење Управи за имовину Аутономне покрајине Војводине

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00572/2022-04 од 14.03.2023. год.)

Сагласно члану 6. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗФ), обвезник фискализације дужан је да у тренутку промета на мало, укључујући и примљени аванс за будући промет на мало, изда фискални рачун коришћењем електронског фискалног уређаја, који се састоји од елемената (процесор фискалних рачуна и електронски систем за издавање рачуна) чија је употреба одобрена од стране Пореске управе. Пореска управа води регистар одобрених елемената електронског фискалног уређаја (процесор фискалних рачуна и електронски систем за издавање рачуна).

Чланом 7. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације дужан да користи безбедносни елемент за потписивање фискалних рачуна за потребе спровођења поступка фискализације и потврде идентитета приликом размене података и информација са Пореском управом.

Чланом 9. став 1. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације дужан да, пре почетка коришћења електронског фискалног уређаја за издавање фискалних рачуна, Пореској управи електронским путем достави податке о пословним просторима и пословним просторијама у којима ће користити електронски фискални уређај, и то за сваки пословни простор и пословну просторију одвојено.

Одредбом члана 5. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената

фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, 99/21, 10/22, 49/22 50/22 и 57/22) прописано је да електронски фискални уређај обвезника фискализације добија податке о пореским стопама које су од значаја за податке из члана 5. став 2. тач. 6)-10) Закона из Система за управљање фискализацијом. Систем за управљање фискализацијом (СУФ) дефинише ознаке за пореске стопе које се користе, администрира претходно дефинисане пореске стопе, одређује датуме за промену пореских стопа и примењује измене пореских стопа.

На сајту Пореске управе, у делу Корисничка упутства, налази се документ под називом „Пореске ознаке за СУФ продукционо окружење“ у коме су наведене стопе А, Б, Е и Г, и то:

- стопу „А“ - 0.00% користе лица која нису обвезници ПДВ за сва добра, односно услуге које се евидентирају преко електронског фискалног уређаја;

- општа стопа „Б“ 20% се додељује добрима, односно услугама на чији промет се плаћа ПДВ по општој стопи прописаној законом којим се уређује порез на додату вредност;

- посебна стопа „Е“ 10%, која се додељује добрима, односно услугама на чији промет се плаћа ПДВ по посебној стопи прописаној законом којим се уређује порез на додату вредност, и

- стопа „Г“ - 0,00%, додељује се добрима, односно услугама који су ослобођени ПДВ прописаним законом којим се уређује порез на додату вредност.

Сагласно претходно наведеном одредбама, Управа за имовину, пре отпочињања евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, мора пријавити пословни простор у коме ће се вршити евидентирање промета преко електронског фискалног уређаја, при чему, у конкретном случају, није од значаја начин набавке електронског фискалног уређаја. Након добијања

обавештења о додељивању јединствене ознаке пословног простора, стичу се услови да Управа за имовину поднесе захтев за добијање безбедносних елемената за пословни простор.

Управа за заједничке послове као друго правно лице које набавља, у конкретном случају, за Управу за имовину електронски фискални уређај, потребно је да набави електронски фискални уређај који се састоји од елемената (процесор фискалних рачуна и електронски систем за издавање рачуна) чија је употреба одобрена од стране Пореске управе која води регистар одобрених елемената електронског фискалног уређаја (процесор фискалних рачуна и електронски систем за издавање рачуна), а који је потребан за рад Управе за имовину.

Такође вас обавештавамо да су подзаконским актима донетим на основу претходно наведених чланова ЗФ ближе уређени начини пријављивања пословног простора у коме ће се вршити евидентирање промета преко електронског фискалног уређаја, начин добијања безбедносног елемента за потписивање фискалних рачуна за потребе спровођења поступка фискализације и потврде идентитета приликом размене података и информација са Пореском управом, као и начин одобрења елемената електронског фискалног уређаја (процесор фискалних рачуна и електронски систем за издавање рачуна) чија је употреба одобрена од стране Пореске управе.

Поред наведеног, истичемо да када је у питању означавање пореских стопа, уколико Управа за имовину, како наводите у вашем допису, није у систему ПДВ, дужна је да приликом евидентирања оствареног промета добара, односно услуга, које се евидентирају преко електронског фискалног уређаја, у фискалном рачуну означи пореску стопу „А“ (0% ПДВ) коју користе лица која нису обвезници ПДВ.

5. Обавеза и начин евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у оквиру области делатности 62 (Телекомуникације)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00539/2022-04 од 14.03.2023. год.)

Одредбом члана 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.

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

Истим чланом ставом 2. тачка 16) прописано је да фискални рачун, између осталог, садржи и позив на број другог фискалног рачуна, односно другог релевантног документа, уколико постоји потреба.

Чланом 9. став 1. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације дужан да, пре почетка коришћења електронског фискалног уређаја за издавање фискалних рачуна, Пореској управи електронским путем достави податке о пословним просторима и пословним просторијама у којима ће користити електронски фискални уређај, и то за сваки пословни простор и пословну просторију одвојено.

Чланом 2. ст. 1. и 3. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, 99/21, 10/22, 49/22, 50/22 и 57/22, у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, као податак о врсти фискалног рачуна, наводи један од следећих података: промет или аванс. Рачуном за аванс сматра се фискални рачун који се издаје ради евидентирања примљеног аванса за будући промет на мало.

Одредбом члана 6. став 1. Правилника прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, на фискалном рачуну наводи један од следећих података, зависно од средства плаћања којим купац, односно корисник услуга плаћа испоручена добра, односно пружене услуге, и то: „готовина“ - ако се плаћање врши готовим новцем (новчаницама и кованим новцем), „инстант плаћање“ - ако

се плаћање врши инстант трансфером одобрења на продајном месту, „платна картица“ - ако се плаћање врши платном картицом, „чек“ - ако се плаћање врши чеком, „пренос на рачун“ - ако се плаћање врши налогом за уплату или налогом за пренос, „ваучер“ - ако се плаћање врши ваучером, новчаним боновима, интерним картицама или сличним средством плаћања; „друго безготовинско плаћање“ - ако се плаћање врши безготовински другим средством плаћања које се сматра дозвољеним у Републици Србији, у складу са законом.

Чланом 10. ст. 4. и 5. Правилника прописано је да у случају издавања фискалног рачуна у електронској форми, обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, на фискалном рачуну исказује хиперлинк за верификацију, којем се може приступити преко свих уређаја који имају приступ интернету. QR код и хиперлинк за верификацију се користе за проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. ЗФ.

Чланом 11. став 1. тачка 2) Правилника прописано је да обвезник фискализације на фискалном рачуну исказује позив на јединствени редни број једног или више рачуна за аванс у случају издавања рачуна за извршени промет на мало када је претходно извршено авансно плаћање накнаде (потпуно или делимично) за тај промет на мало.

Према ст. 4. члана 11. Правилника, прописано је да обвезник фискализације, у случају издавања рачуна за аванс који је плаћен налогом за уплату или налогом за пренос, у рачуну исказује и датум када су средства пренета на рачун обвезника фискализације. Према ставу 5. истог члана, у случају уплате аванса путем налога за уплату или налога за пренос, авансни рачун може се издати најкасније наредног радног дана од дана пријема такве авансне уплате.

Одредбом члана 13. ст. 1. и 2. Правилника прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, фискални рачун издаје купцу добара, односно кориснику услуга у штампаној форми, а која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. ЗФ. Алтернативно, обвезник

фискализације може фискални рачун доставити електронским путем, искључиво уз сагласност купца добара, односно корисника услуге.

Истим чланом 13. став 3. Правилника прописано је да, изузетно, обвезник фискализације који обавља промет на мало искључиво путем интернета, преко електронског фискалног уређаја фискални рачун издаје купцу добара, односно кориснику услуга у електронској форми, а која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. ЗФ.

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 и 51/22, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности код чијег обављања, због специфичности тих делатности, не постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама следе одговори на постављена питања:

1) У случају продаје телекомуникационих уређаја и пратеће опреме на мало путем online web-продавнице, привредни субјект је, сагласно наведеним одредбама ЗФ и Уредбе, дужан да тако извршен промет евидентира преко електронског фискалног уређаја, издавањем фискалног рачуна којим се евидентира остварен промет, и то у тренутку отпреме, односно започињања слања уређаја или пратеће опреме, без обзира на начин плаћања. Ако је плаћање од стране купца извршено пре отпреме уређаја или пратеће опреме, привредни субјект је дужан да изда авансни фискални рачун (Аванс Продаја) који се издаје ради евидентирања примљеног аванса за будући промет на мало, и то у тренутку када су средства пренета на рачун обвезника фискализације. Уколико се рачун за аванс издаје најкасније наредног радног дана од дана пријема авансне уплате, обвезник фискализације дужан је да поред датума издавања авансног

рачуна исказе и датум када су средства пренета на рачун обвезника фискализације. Обвезник фискализације, у конкретном случају, приликом отпреме, односно започињања слања уређаја или пратеће опреме, издаје преко електронског фискалног уређаја фискални рачун (Промет Продаја) којим се евидентира остварен промет добара, односно услуга, на којем исказује позив на јединствени редни број једног или више рачуна за аванс.

Обвезник фискализације дужан је да у случају online продаје робе на мало преко web-продавнице купцу робе достави у штампаној форми авансни фискални рачун којим је евидентирао средства примљена за будући промет на мало, као и фискални рачун којим је евидентиран остварен промет на мало, у штампаној форми, с обзиром на то да се у конкретном случају не ради о привредном субјекту који искључиво обавља промет на мало путем интернета, већ поседује и малопродајне објекте. Обвезник фискализације може доставити купцу наведене фискалне рачуне и електронским путем у моменту њиховог издавања, али искључиво уз сагласност купца добра, односно корисника услуге.

2) Када је у питању достављање купљене робе, при чему се купљена роба доставља и наплаћује непосредно преко курирске службе (наплата поужећем), обвезник фискализације је дужан да у тренутку предаје робе курирској служби изда фискални рачун (Промет Продаја) у штампаној форми, а као опцију начина плаћања уноси друго безготовинско плаћање, с обзиром на то да доставна служба наплаћени износ од физичког лица преноси на текући рачун обвезника фискализације.

3) У случају када се уплата накнаде за производе (телекомуникационе уређаје и пратећу опрему) из малопродаје врши безготовински по основу послате понуде пре преузимања уређаја или пратеће опреме, обвезник фискализације је дужан да изда авансни фискални рачун (Аванс Продаја) у тренутку пријема

накнаде и такав авансни рачун дужан је да достави купцу у штампаној форми, при чему напомињемо да уз искључиву сагласност купца добра, односно корисника услуге, авансни фискални рачун може се доставити електронским путем у моменту његовог издавања.

Обвезник фискализације по преузимању уређаја или пратеће опреме од стране купца у малопродајном објекту, за који је већ извршена авансна уплата, издаје преко електронског фискалног уређаја фискални рачун којим се евидентира остварен промет на мало на којем исказује позив на јединствени редни број једног или више рачуна за аванс. Напомињемо да уколико је авансно плаћање извршено истог дана када се врши и испорука робе, обвезник фискализације издаје само фискални рачун (Промет Продаја).

4) Уколико се датум издавања фискалног рачуна (Аванс Продаја) и датум издавања фискалног рачуна (Промет Продаја) разликују, обвезник фискализације чување истих опредељује сходно својој пословној политици.

6. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја приликом пружања услуга правним лицима и страним физичким лицима у оквиру делатности 70.22 (Консултантске активности у вези с пословањем и осталим управљањем)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00452/2022-04 од 14.03.2023. год.)

Одредбом члана 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, за делатност 70.22 (Консултантске активности у вези с пословањем и осталим управљањем) није

прописано ослобођење од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Правилником о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, 99/21, 10/22, 49/22, 50/22 и 57/22, у даљем тексту: Правилник о врстама фискалних рачуна), у члану 2. став 1. прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, као податак о врсти фискалног рачуна, у смислу члана 5. став 2. тачка 1) Закона, на фискалном рачуну, наводи један од следећих података: промет или аванс.

Сагласно претходно наведеним одредбама, када је у питању промет остварен пружањем консултантских услуга правним лицима и предузетницима у оквиру делатности 70.22 (Консултантске активности у вези с пословањем и осталим управљањем), пружалац услуге тако остварен промет није у обавези да евидентира преко електронског фискалног уређаја, имајући у виду да се не ради о промету на мало, нити су наведене услуге пружене у малопродајном објекту.

Међутим, када се консултантске услуге пружају физичким лицима, било домаћим или страним, тако остварен промет пружалац услуге у оквиру наведене делатности дужан је да евидентира преко електронског фискалног уређаја без обзира на начин плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет услуга на мало.

Када је у питању начин евидентирања наведене услуге пружене страном физичком лицу, при чему се наплата врши у страном валути, обвезник фискализације је дужан да изда авансни фискални рачун, односно фискални рачун за промет у динарској противвредности по средњем курсу НБС на дан уплате аванса, односно на дан промета услуге.

7. Да ли је привредно друштво обвезник фискализације, односно да ли је привредно друштво у обавези да изда фискални рачун у случају продаје прикључног возила другом привредном субјекту, предузетничкој радњи, у оквиру шифре делатности 46.71 - Трговина на велико чврстим, течним и гасовитим горивима и сличним производима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01090/2022-04 од 01.03.2023. год.)

Према одредби члана 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ), предмет фискализације је промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

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

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 претходно наведеним одредбама ЗФ и Уредбе, када предметно привредно друштво врши продају прикључног возила другом привредном субјекту, предузетнику, односно обвезнику пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана, у оквиру шифре делатности 46.71 - Трговина на велико чврстим, течним и гасовитим горивима и сличним производима, није у обавези да тако остварен промет евидентира преко електронског фискалног уређаја, односно да изда фискални рачун, изузев када је промет извршен у малопродајном објекту.

При томе напомињемо, уколико се врши продаја претходно наведених добара физичким лицима у оквиру делатности 46.71 - Трговина на велико чврстим, течним и гасовитим горивима и сличним производима, привредни субјект је у обавези да остварен промет продајом добара физичким лицима евидентира преко електронског фискалног уређаја, односно да изда фискални рачун, с обзиром да се тако остварен промет сматра прометом на мало и као такав није ослобођен обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја наведеном Уредбом.

8. Да ли је привредно друштво обвезник фискализације, односно да ли је привредно друштво у обавези да изда фискални рачун у случају продаје прикључног возила

другом привредном субјекту, предузетничкој радњи, у оквиру шифре делатности 46.63 - Трговина на велико рударским и грађевинским машинама?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01100/2022-04 од 28.02.2023. год.)

Према одредби члана 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ), предмет фискализације је промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

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

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 претходно наведеним одредбама ЗФ и Уредбе, када привредно друштво врши продају прикључног возила другом привредном субјекту, предузетнику, односно обвезнику пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана, у оквиру шифре делатности 46.63 – Трговина на велико рударским и грађевинским машинама, није у обавези да тако остварен промет евидентира преко електронског фискалног уређаја, односно да изда фискални рачун, изузев када је промет извршен у малопродајном објекту.

При томе напомињемо, уколико се врши продаја претходно наведених добара физичким лицима у оквиру делатности 46.63 – Трговина на велико рударским и грађевинским машинама, привредни субјект је у обавези да остварен промет продајом добара физичким лицима евидентира преко електронског фискалног уређаја, односно да изда фискални рачун, с обзиром да се тако остварен промет сматра прометом на мало и као такав није ослобођен обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја наведеном Уредбом.

9. Да ли је Лекарска комора Србије, као независна и професионална организација лекара, чије чланство у комори је обавезно за све лекаре који као професију у Републици Србији обављају послове здравствене делатности, обвезник фискализације?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00677/2022-04 од 20.02.2023. год.)

Одредбом члана 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.

Према члану 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак траћана 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 и 51/22, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Одредбом члана 3. став 2. тачка 14) Уредбе прописано је да се делатностима за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја, сматра и делатност 86 (Здравствене делатности - здравствене услуге које се обезбеђују из средстава обавезног здравственог осигурања).

Сагласно претходно наведеним одредбама ЗФ и Уредбе, а у конкретном случају, када Лекарска комора Србије обавља, осим послова поверених јавним овлашћењем, као комора здравствених радника основана у складу са Законом о здравственој заштити („Службени гласник РС“, бр. 25/19) и Законом о коморама здравствених радника („Службени гласник РС“, бр. 107/105, 99/10, 70/17 - одлука УС), између осталог, обавља и послове у којима заступа и штити професионалне интересе чланова коморе у обављању професије и пружа помоћ члановима Коморе, накнада која се остварује по основу вршења јавних овлашћења (трошкови уписа, чланарина - члански допринос, обнављање лиценце, издавање уверења и других докумената коморе, као и сви други послови које лекарска комора предузима у вршењу јавних овлашћења) не сматра се прометом на мало у смислу ЗФ, па сходно томе не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Рачуноводствено евидентирање набављених софтвера

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00181/2023-16 од 06.03.2023. год.)

У вези са захтевом за тумачење прописа о рачуноводству, постављена су два питања у циљу потврде вашег разумевања да се:

1. апликативни софтвери капитализују на контима (рачунима) групе 01 - *Нематеријална имовина*, у складу са МРС 38: *Нематеријална имовина* (у даљем тексту: МРС 38) и 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);

2. софтвери које Друштво набавља, а који су повезани са Специјализованим и Генералним хардверима и који су функционално повезани тако да чине јединстве целину, евидентирају на контима (рачунима) на којима је евидентиран предметни хардвер (конта групе 02 - *Некретнине, постројења и опрема*) у складу са МРС 38, МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема* (у даљем тексту: МР 16) и Правилником.

Имајући у виду садржину достављеног захтева, на основу члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 - др. закон), из надлежности прописа о рачуноводству, Министарство даје следеће мишљење:

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон, 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.

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

- Привредно друштво са седиштем у Републици Србији (у даљем тексту: „Друштво“) се бави пружањем телекомуникационих услуга. С обзиром на специфичност саме индустрије, Друштво приликом обављања пословне делатности користи/обавља различите апликативне софтвере и опрему (мрежну опрему, сервере и сл.) које друштву омогућавају пружање телекомуникационих услуга, односно обављање пословне делатности за коју је Друштво и основано;

- Апликативни софтвери које Друштво набавља представљају рачунарске програме дизајниране да помогну Друштву у обављању одређене делатности (ЕРП системи, тзв. Билинг системи, микрософт лиценце и сл.). Када су у питању апликативни софтвери који уједно представљају највећи део софтверских улагања које Друштво у пракси реализује, Друштво нема никакву дилему да се ради о софтверима који испуњавају услове да буду евидентирани на контима нематеријалних улагања (конта групе 01) у складу са МРС 38;

- Друштво користи различиту врсту опреме (мрежна опрема, сервери и сл.) за пружање телекомуникационих услуга својим корисницима, при чему се у сврхе њене експлоатације набављају и поједини софтвери. У питању су софтвери који омогућавају коришћење постојеће опреме или њено унапређење (у функционалном смислу), који су везани за опрему са којом се користе и немају употребну вредност за Друштво на појединачном нивоу, осим у ситуацији у којој се користе као саставни део опреме Друштва.

У пракси, врста софтвера коју Друштво набавља зависи и од типа опреме које Друштво поседује и то на следећи начин:

- Специјализовани хардвери - реч је о опреми (углавном централама тј. опреми која је део мрежне инфраструктуре) која поседује одређену функционалност сама по себи (једну или више) која је унапред предодређена од стране произвођача Специјализованог хардвера. Набавком Специјализованог хардвера Друштво добија могућност да користи све функционалности за које је тај хардвер намењен (нпр. модем/факс позив). Како би купац хардвера могао да користи његову функцију, набавља софтвер који:

- „откључава“ одређену функцију Специјализованог хардвера и

- имаоцу Специјализованог хардвера даје право да исти користи у одређеном обиму (корисничка лиценца).

- Друштво ће у пракси користити само оне функционалности на које стекне право коришћења кроз куповину софтвера/лиценци за откључавање конкретне функционалности. У случају да Друштво нема потребу ни за једном функционалности за коју је специјализовани хардвер набављен, Друштво га може само продати или расходovati, не постоји могућност његове пренамене.

- Поменути софтвери се набављају од истих добављача од којих се набавља и специјализовани хардвер. Имајући у виду да наведени (хардвери) не могу да обављају функцију без набавке обе

поменуте врсте софтвера, али и да исти (софтвери) немају своју самосталну функционалност, већ представљају део целокупне опреме, Друштво, користећи аналогију из MPC 38, закључује да су предметни софтвери саставни део хардвера/опреме, те их као такве евидентира на контима 023 групе, на којима су евидентирани и предметни хардвери.

- Генерални хардвери - код Генералног хардвера разликујемо две групе опреме:

А) Хардвери којима софтвер даје функционалност - реч је опреми која поседује генералне функције неопходне Друштву. Како би активирало додатну/специфичну функцију која је неопходна за рад мрежне инфраструктуре, Друштво набавља софтвер који такву функцију омогућава заједно са хардвером за који се „везује“ (нпр. функцију централе може да омогући набављен софтвер);

Б) Хардвери (мрежна инфраструктура) на бази које се пружају сервиси за крајње кориснике. Мрежна инфраструктура омогућава основне функционалности које се испоручују корисницима попут позива и дата саобраћаја (пренос података). Све додатне функционалности мрежне инфраструктуре активирају се набавком софтвера који такве функције омогућава (нпр. SMS, MMS, VPN и сл.).

- У моменту када било која од функционалности омогућена помоћу набављених софтвера Друштву више не буде потребна, Друштво може нову да обезбеди куповином другог софтвера који би функционисао на бази Генералног хардвера (за разлику од Специјализованих хардвера који би морали да се комплетно промене када би Друштво хтело да прибави нову функцију).

Приликом капитализације предметних софтвера који су „везани“ за Генералне хардвере, Друштво се водило логиком да исте треба капитализовати на контима материјалних основних средстава (конта групе 023), из следећих разлога:

1) Софтвери су прибављени како би привели намени Генералне хардвере - како би омогућили да Друштво пружа услуге

корисницима на тржишту (или реализује функције неопходне у процесу пружања услуга) уз помоћ опреме коју има на располагању, због чега и представљају део наведене опреме (по својој функционалности);

2) Набављени софтвери немају другу намену осим да додају одређену функционалност опреми коју Друштво поседује. Овде је реч о софтверима који користе функционалности већ изграђене мреже како би се омогућило пружање додатних услуга, попут MMS, MCN, VM и сл. Наиме, без постојања мреже софтвери који омогућавају пружање ових услуга не би могли бити употребљени;

3) Друштво не остварује никакву економску корист од набавке софтвера (као самосталних јединица) без постојања Генералног хардвера;

4) Софтвер, сам по себи, нема употребну вредност за Друштво уколико се не користи заједно са Генералним хардвером (сервером/мрежна инфраструктура).

На основу свега наведеног, указујемо на следеће:

Чланом 8. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и правовремено откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним њигама.

Сагласно члану 24. Закона, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима велика правна лица, правна лица која имају обавезу

састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ).

Према МРС 38, нематеријална имовина је немонетарна имовина без физичке суштине која се може идентификовати.

Одредбама параграфа 4 МРС 38 прописано је да нека нематеријална имовина може бити садржана у физичкој супстанци, као што је компакт диск (у случају компјутерског софтвера), правна документација (за патенте или лиценце) или филм. Када одређује да ли неку имовину која садржи и елемент и нематеријалног и материјалног треба третирати према МРС 16: *Некрећнине, постројења и опрема* или као нематеријалну имовину према овом стандарду, ентитет користи расуђивање да би проценио који елемент је значајнији. На пример, компјутерски софтвер - за машину алатку која се контролише компјутером, која не може да функционише без тог специфичног софтвера као саставног дела повезаног са хардвером, те се и третира као некретнина, постројење и опрема. Исто важи и за оперативни систем рачунара. Када софтвер није саставни део хардвера, компјутерски софтвер се третира као нематеријална имовина.

Одредбама параграфа 9 МРС 38 прописани су уобичајени примери ставки који су обухваћени под термином нематеријалне имовине где се, између осталих, наводи компјутерски софтвер, патенти, ауторска права и др.

Сагласно МРС 16, некретнине, постројења и опрема су материјалне ставке које се:

(а) држе за коришћење у производњи производа или испоруци добара или услуга, за изнајмљивање другима или за административне сврхе;

(б) очекује да ће се користити дуже од једног обрачунског периода.

У складу са чланом 5. став 1. Правилника, прописано је да се на рачунима 01 - *Нематеријална имовина*, исказују улагања у одређена немонетарна средства без физичког садржаја, која служе за производњу или испоруку робе или услуга, за изнајмљивање или се користе у административне сврхе.

Одредбама члана 6. став 1. Правилника прописано је да се на рачунима групе 02 - *Некретнине, постројења и опрема*, исказују земљиште, грађевински објекти, инвестиционе некретнине, постројења и опрема, алат и инвентар са калкулативним отписом и остале некретнине, постројења и опрема, укључујући станове, стамбене зграде и одмаралишта који испуњавају услов за признавање у складу са рачуноводственом политиком, као и улагања за прибављање некретнина, постројења и опреме.

Имајући у виду све наведено, у наставку су одговори (хронолошки) на претходно постављена питања:

1. Када софтвер није саставни део хардвера, односно када хардвер може да функционише без поменутог софтвера, за шта је типичан пример апликативни софтвер, у том случају се поменути софтвер исказује као нематеријална имовина, под условом да је век употребе (период коришћења) дужи од годину дана и да је значајније вредности. Наиме, када софтвер који није системски може да се користи у периоду дужем од годину дана (укључујући и право на неограничено коришћење) и ако његова вредност прелази праг материјалности за признавање основних средстава утврђен општим актом о рачуноводству друштва, такав софтвер се рачуноводствено евидентира као нематеријална имовина у оквиру групе рачуна 01 (рачун 012 - *Софтвер и остала права*). Самим тим, у конкретном случају, с обзиром да Друштво набавља апликативне софтвере који представљају рачунарске програме који помажу Друштву у обављању одређених делатности (ЕРП системи, тзв. Билинг системи, микрософт лиценце и сл.), а који нису саставни

део хардвера, сматрамо да су испуњени услови да се поменути апликативни софтвери третирају као нематеријална имовина сагласно МРС 38 и одредбама Правилника.

2. МРС 38 упућује на професионално просуђивање, при чему се треба руководити принципом да ако хардверске компоненте не могу да функционишу без софтвера (програми су саставни део неодвојиво повезан са хардвером), као и када се ради о системском (оперативом) систему рачунара, софтвер се укључује у вредност материјалног средства. У том случају, вредност софтвера улази у набавну вредност хардвера (нпр. рачунара) и евидентира се у оквиру групе рачуна 02 (нпр. 023 - *Поспоројења и ојрема*). С тим у вези, а како су у конкретном случају софтвери које друштво набавља повезани са Специјализованим и Генералним хардверима, а који су функционално повезани тако да чине јединствену целину, према нашем мишљењу нема сметњи да се исти евидентирају на контима (рачунима) на којима је евидентиран предметни хардвер у пословним књигама Друштва (у оквиру групе рачуна 02).

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 - др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У МАРТУ 2023. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о потврђивању Финансијског уговора Железнички коридор X у Србији оквирни споразум – глобална капија између Републике Србије и Европске инвестиционе банке	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 2 од 03. марта 2023.
Закон о потврђивању Уговора о зајму (Железнички коридор X у Србији – деоница од Београда до Ниша) између Републике Србије и Европске банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 2 од 03. марта 2023.
Закон о потврђивању Финансијског уговора Развој речне транспортне инфраструктуре у Србији Б између Републике Србије и Европске инвестиционе банке	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 2 од 03. марта 2023.
УРЕДБЕ	
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „КРОВ 2023”	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 20 од 10. марта 2023.

Уредба о јединственој тарифи по којој се наплаћују накнаде за услуге које врши Управа за трезор	Сл. гласник РС, бр. 25 од 31. марта 2023.
---	---

ОДЛУКЕ

Одлука о откупу пре рока доспећа и поништењу државних хартија од вредности	Сл. гласник РС, бр. 23 од 24. марта 2023.
Одлука о измени Одлуке 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. 25 од 31. марта 2023.

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о изменама и допунама Правилника о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника	Сл. гласник РС, бр. 21 од 17. марта 2023.
Правилник о начину и садржају извештавања о броју запослених код корисника средстава буџета локалне власти у 2023. години	Сл. гласник РС, бр. 21 од 17. марта 2023.

Правилник о пореској пријави за годишњи порез на доходак грађана	Сл. гласник РС, бр. 24 од 29. марта 2023.
Правилник о каматним стопама за које се сматра да су у складу са принципом „ван дохвата руке” за 2023. годину	Сл. гласник РС, бр. 24 од 29. марта 2023.
Правилник о измени и допунама Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	Сл. гласник РС, бр. 25 од 31. марта 2023.
Правилник о изменама и допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 25 од 31. марта 2023.
ОСТАЛО	
ИЗНОС месечне основице доприноса за обавезно здравствено осигурање лица за која се средства за уплату доприноса обезбеђују у буџету Републике Србије за 2023. годину	Сл. гласник РС, бр. 20 од 10. марта 2023.
ПРОГРАМ за сузбијање сиве економије 2023-2025. године	Сл. гласник РС, бр. 21 од 17. марта 2023.

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