



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 5
мај 2023.
година LXIII
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 5
мај 2023.
година LXIII
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, потпредседник Владе и министар финансија

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

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

Припрема
Штампарија Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

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

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

САДРЖАЈ

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман уплата одређених новчаних средства за лечење физичких лица 13
2. Порески третман доделе новчаних средстава деци и младима од стране Фондације за децу и младе Београда „Гнездо“, чији је оснивач Град Београд, која је непрофитна организација која има за циљ пружање подршке и помоћи деци и младима који живе на територији града Београда 17

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Место промета услуга у случају када обвезник ПДВ - страног лица и обвезник ПДВ - правно лице са седиштем у Републици Србији закључе уговор чији је предмет пружање услуга дигиталне трговине преко платформе обвезника ПДВ - страног лица, при чему је у конкретном случају реч о продаји права на коришћење софтвера обвезника ПДВ - правног лица са седиштем у Републици Србији, коју (продају) обвезник ПДВ - страног лица врши као заступник обвезника ПДВ - правног лица са седиштем у Републици Србији 23
 2. Порески третман промета услуга које ЈП „Зоолошки врт“ наплаћује путем улазница 28
-

-
3. Порески третман промета услуга физикалне терапије које се врше у оквиру амбуланте за рехабилитацију 30
4. Порески третман промета услуга у случају када обвезник ПДВ - организатор конференције, на основу уговора о спонзорству закљученог са пореским обвезником у смислу члана 12. Закона о ПДВ, пружа том пореском обвезнику маркетиншке услуге (нпр. учешће на панелу, учешће у радионици, простор за изложбени штанд, емитовање рекламе из продукције спонзора, интервју за aftermovie, видљивост логоа, промоцију конференције на друштвеним мрежама, blog post и др.) појединачно, односно више услуга у оквиру одабраног „пакета услуга“ за који је уговорена јединствена накнада..... 31
5. Порески третман промета и увоза медицинског средства - масти за очи, у конкретном случају Vita-A-Vision, које се користи у офталмолошким хируршким захватима..... 35
6. Ко је порески дужник за промет који се врши између обвезника ПДВ у случају испоруке и монтаже са пробним пуштањем у рад опреме за сушење воћа и поврћа?..... 36
7. Право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана у случају када у уговору о продаји стана на страни продавца није наведен обвезник ПДВ који је предузетник, тј. његово пословно име које је регистровано у складу са законом о регистрацији, већ је као продавац стана наведено физичко лице..... 41
8. Утврђивање пореског дужника у случају када обвезник ПДВ - извођач грађевинских радова врши промет добара или услуга из области грађевинарства примаоцу добара или услуга - банци, као и право на одбитак претходног пореза..... 45
-

9. Да ли се испорука расвете са постављањем на постојећу електричну инсталацију сматра прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ? 51

10. Ко је порески дужник за промет добара, односно услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши Министарству туризма и омладине које има својство финансијера код реализације изградње конкретних објеката? 54

11. Место промета услуга у случају када обвезник ПДВ пружа услуге превоза добара привредном друштву са седиштем у иностранству, које у Републици Србији нема огранак ни представништво, већ у Републици Србији има други вид сталне пословне јединице дефинисане законом којим се уређује порез на добит правних лица, при чему је то страно привредно друштво обвезник ПДВ у Републици Србији 57

12. Место промета услуга у случају када обвезник ПДВ пружа услуге царинског заступања привредном друштву са седиштем у иностранству, које у Републици Србији нема огранак ни представништво, при чему је то страно привредно друштво обвезник ПДВ у Републици Србији 60

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Одређивање капиталног добитка у случају када је једини члан привредног друштва (Друштво А) физичко лице (син, у конкретном случају), при чему је његова мајка једини члан другог привредног друштва (Друштво Б), а према уговору о преносу удела, друштво А је преносилац свог удела у капиталу

привредног друштва Д, док је стицалац предметног удела Друштво Б.....	65
2. Корекција прихода и расхода у пореском билансу огранка по основу трансакција са повезаним лицем	67
3. Могућност признавања расхода по основу исправке потраживања према дужнику из иностранства	72
4. Примена одредаба члана 40. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник плаћа нерезидентном правном лицу из Монака накнаду по основу закупа штанда и опреме као учесник сајма јахти у Монаку.....	74
5. Право на порески подстицај из члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник засновао радни однос са лицима која су у претходном периоду код обвезниковог повезаног правног лица, у смислу члана 59. Закона, била радно ангажована (као уступљена лица), а на основу уговора о пословно-техничкој сарадњи закљученог између агенције за привремено запошљавање и повезаног лица (као послодавца корисника).....	76
6. Признавање расхода у двоструко увећаном износу у складу са одредбама члана 22г Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник на основу уговора о лиценци добио право да спроведе истраживање у циљу самосталног развијања новог производа - Нови лек, при чему ће (сагласно закљученом уговору) имати право да Нови лек производи и продаје у одређеним државама	78
7. Признавање расхода обезвређења у пореском билансу обвезника у случају када је обвезник обезвредио основна средства - опрему	

која је (у периоду у ком је извршено обезвређење) у пословним књигама евидентирана као основна средства у припреми, при чему расход исказан по том основу није био признат у пореском билансу обвезника, а у неком од наредних пореских периода обвезник ставља у употребу (активира) предметну опрему ... 82

8. Утврђивање расхода амортизације сталних средстава у поступку ликвидације 84

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода који физичко лице - држављанин и порески резидент Републике Србије оствари од дипломатско-конзуларног представништва стране државе у Републици Србији по основу радног ангажовања које не представља радни однос (у конкретном случају, физичко лице држи предавања и обуке у одређеним образовним установама код којих није у радном односу и по том основу остварује уговорену накнаду за свој рад, а исплатилац прихода је амбасада стране државе)..... 87

2. Порески третман примања које физичко лице - резидент Републике Србије, које је у радном односу код домаћег послодавца, оствари по основу уговора на пројекту Светске банке који траје два месеца у току 2021. године 92

3. Плаћање доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за лице које као пензионер обавља самосталну делатност 97

4. Остваривање права на пореску олакшицу по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања

и развоја у случају околности које се односе на радноправни статус лица (било као новозапосленог код послодавца, било као лица које је у радном односу код послодавца и пре него што је он започео да користи пореску олакшицу из члана 21и Закона) .99

5. Порески третман прихода које по основу уговора о раду закљученог у складу са прописима друге државе физичко лице оствари од исплатиоца (послодавца) из те државе 103

6. Порески третман примања запосленог по основу новчаног зајма који добије од послодавца 106

7. Остваривање права на пореску олакшицу по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја 110

8. Остваривање права на коришћење ослобођења од обавезе плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица у случају када је физичком лицу одобрена субвенција за самозапошљавање жена у једнократном износу за оснивање привредног субјекта и уговорена новчана средства уплаћена на рачун тог новооснованог привредног субјекта, а то привредно друштво заснује радни однос са тим физичким лицем (оснивачем друштва) у својству директора друштва 113

9. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода који физичко лице оствари у случају продаје непокретности коју је у свом власништву имао непрекидно

најмање десет година и, с тим у вези, обавеза подношења пореске пријаве 117

10. Остваривање права на олакшицу по основу заснивања радног односа са новозапосленим лицима у случају када је привредно друштво са Националном службом за запошљавање закључило уговор о финансирању програма обуке на захтев послодавца, а Национална служба за запошљавање се обавезала да ће финансирати трошкове обуке, уплатом новчаних средстава на текући рачун послодавца, а додељена средства представљају државну помоћ мале вредности (de minimis државна помоћ) 118

АКЦИЗЕ

1. Да ли се отпремни или други документ о утрошку деривата нафте који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе за обављање делатности превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари доставља само у случају када захтев за рефакцију плаћене акцизе подноси увозник, произвођач, односно овлашћени дистрибутер деривата нафте или ту обавезу имају и сва остала лица која подносе захтев за рефакцију плаћене акцизе? 123

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Да ли је произвођач обвезник накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада у случају када су

производи произведени у слободној зони и промет тих производа је извршен у слободној зони? 127

ЦАРИНЕ

1. Царински поступак активног оплемењивања семена кукуруза и сунцокрета, као и обрачун увозних дажбина приликом стављања споредно добијеног производа у поступку активног оплемењивања у слободан промет 129
2. Поступање са ускладиштеном робом која је остала у царинском складишту чији је власник брисан из регистра привредних субјеката и нема правног следбеника 134
3. Отварање јавног царинског складишта за смештај стране и домаће робе 136

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице исплаћује прокуристи - физичком лицу које је порески резидент Аустрије 139
 2. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно физичко лице из Републике Француске оствари продајом удела у резидентном правном лицу (привредно друштво које је резидент Републике Србије) нерезидентном правном лицу из Републике Француске 143
-

3. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Кипар и, с тим у вези, порески третман (уговорене) накнаде директора и сличних примања која резидент (физичко лице) Републике Србије оствари од холдинг компаније (Друштва) која је порески резидент Републике Кипар, по основу директорског уговора сходно којем је резидентно физичко лице члан одбора директора Друштва у којем обавља и функцију извршног директора Друштва..... 150

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја лица која су у складу са Законом о заштити и одрживом коришћењу рибљег фонда („Службени гласник“, бр. 36/09 и 32/13 - УС) регистрована као предузетници за обављање делатности привредног риболова, шифра делатности 03.12 (Слатководни риболов)? 153

2. Евидентирање промета преко електронског фискалног уређаја оствареног пружањем услуга персоналне асистенције корисницима - физичким лицима од стране Центара за самостални живот особа са инвалидитетом у Београду, регистровано под шифром делатности 94.99 (Делатност осталих организација на бази учлањења), при чему наведене услуге пружа у складу са прописима који регулишу област социјалне заштите 157

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у мају 2023. године161

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Порески третман уплата одређених новчаних средства за лечење физичких лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1115/2022-04 од 09.5.2023. год.)

1. Са сјановишија Закона о порезу на доходак грађана

Одредбом члана 9. став 1. тачка 28) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу новчане помоћи физичким лицима која нису у радном односу код даваоца која служи за лечење у земљи или иностранству, у висини стварних трошкова лечења, документовано рачунима здравствене установе која је лечење извршила, као и документовани трошкови превоза и смештаја за потребе лечења тог лица.

У случају када за потребе лечења физичког лица, правно лице код кога то физичко лице није у радном односу (у једном случају, физичко лице је директор у сопственом привредном друштву, тј. у наведеном правном лицу, у коме није у радном односу већ је запослен у другом привредном друштву у иностранству; у другом случају, физичко лице је незапослено те није у радном односу код наведеног правног лица) обезбеди и уплати одређена новчана

средстава за потребе лечења у одговарајућој здравственој установи у иностранству, која средства уплати у висини стварних трошкова лечења који су документовани рачунима здравствене установе која је лечење извршила, сматрамо да тако остварено примање физичког лица има карактер примања на које се по члану 9. став 1. тачка 28) ЗПДГ не плаћа порез на доходак грађана.

Одредбом члана 18. став 1. тачка 10) ЗПДГ прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог од послодавца по основу новчане помоћи која служи за лечење запосленог у земљи или иностранству, у висини стварних трошкова лечења, документовано рачунима здравствене установе која је лечење извршила, као и документовани трошкови превоза и смештаја за потребе лечења тог лица.

У случају када за потребе лечења физичког лица, правно лице код кога је то физичко лице у радном односу (у конкретном случају, лице је у радном односу у сопственом привредном друштву у коме је директор) обезбеди и уплати одређена новчана средства за потребе лечења у одговарајућој здравственој установи у иностранству, која средства уплати у висини стварних трошкова лечења који су документовани рачунима здравствене установе која је лечење извршила, сматрамо да тако остварено примање запосленог има карактер примања на које се по члану 18. став 1. тачка 10) ЗПДГ не плаћа порез на доходак грађана.

Напомињемо да је за остваривање права на пореско изузимање из члана 9. став 1. тачка 28) ЗПДГ и пореско ослобођење из члана 18. став 1. тачка 10) ЗПДГ неопходно да стварни трошкови буду документовани рачунима здравствене установе која је лечење извршила, као и да за лечење и активности у вези са тим постоји правно валидна документација (нпр. фактуре здравствене

установе, извештаји лекара у земљи и иностранству, медицинска документација којом се потврђује да је лечење извршено у одређеној здравственој установи, потврда да овакав вид лечења није могуће обавити у Србији, доказ како су средства искоришћена, потврде о преносу средстава на рачун здравствене установе у иностранству, као и други докази на основу којих се може утврдити висина стварних трошкова лечења и уплаћених средстава).

2. Са сјановишија Закона о порезу на добити правних лица

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

Опорезива добит утврђује се 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 (члан 6. став 2. ЗПДПЈ).

Сходно члану 7. став 1. ЗПДПЈ, 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 оних расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 1. ЗПДПЈ).

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

Трошкови зарада, односно плата, признају се у износу обрачунатом на терет пословних расхода (члан 9. став 1. ЗПДПЛ).

Примања запосленог која се, у смислу закона којим је уређено опорезивање дохотка грађана, сматрају зарадом, укључујући и примања на која се до износа прописаног тим законом не плаћа порез на зараде, признају се као расход у пореском билансу у пореском периоду у коме су исплаћена, односно реализована (члан 9. став 2. ЗПДПЛ).

У смислу одредаба члана 104. став 1. и члана 105. став. 1. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 113/17, 95/18 - аутентично тумачење), запослени има право на одговарајућу зараду која се утврђује у складу са законом, општим актом и уговором о раду, а састоји се од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа у складу са општим актом и уговором о раду.

С тим у вези, расход обвезника настао по основу потребе лечења физичког лица (у конкретном случају, директора) који се налази у радном односу код обвезника, при чему се тако исказан расход са аспекта Закона о раду и ЗПДГ сматра зарадом, признаје се на терет расхода у пореском периоду у ком је обрачунат, односно исказан у пословним књигама, у складу са чланом 9. став 1. ЗПДПЛ.

Међутим, уколико обвезник у својим пословним књигама исказе расход по основу потреба лечења физичког лица који није у

радном односу код обвезника, тако исказан расход не признаје се у пореском билансу обвезника у складу са чланом 7а тачка 8) ЗПДПЛ.

2. Порески третман доделе новчаних средстава деци и младима од стране Фондације за децу и младе Београда „Гнездо“, чији је оснивач Град Београд, која је непрофитна организација која има за циљ пружање подршке и помоћи деци и младима који живе на територији града Београда
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-576/2022-04 од 24.4.2023. год.)

Према наводима у допису, Фондација за децу и младе Београда „Гнездо“, чији је оснивач Град Београд, је непрофитна организација која има за циљ пружање подршке и помоћи деци и младима који живе на територији града Београда, чије породице својим капацитетима не могу у потпуности да задовоље њихове потребе, као и ради обезбеђивања њиховог безбрижнијег детињства и одрастања пружањем помоћи и подршке у свим сферама свакодневног живота. Фондација своје циљеве остварује, између осталог, доделом бесповратних новчаних средстава. С тим у вези, Правилником о додели новчаних средстава ове фондације уређено је да се новчана средства додељују деци и младима којима је нарушена социјална и економска сигурност и која се налазе у стању социјалне и економске потребе, породицама са више деце ради превазилажења кризних ситуација, деци и младима без родитељског старања и деци и младима који се налазе у стању тренутне, изненадне и изузетно тешке социјалне и економске ситуације изазване елементарним непогодама или другим ванредним ситуацијама када је потребно хитно реаговати.

1. Са сѣановишиѣа Закона о порезу на доходак грађана

Одредбом члана 9. став 1. тачка 11) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је изузимање из дохотка за опорезивање за примања остварена по основу организоване социјалне и хуманитарне помоћи.

Остваривање права на пореско изузимање по основу организоване социјалне и хуманитарне помоћи ближе је уређено Правилником о остваривању права на пореска изузимања за примања по основу помоћи због уништења или оштећења имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и права на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести („Службени гласник РС“, бр. 31/01 и 5/05, у даљем тексту: Правилник).

Према одредби члана 4. тачка 2) Правилника, пореско изузимање по основу организоване социјалне и хуманитарне помоћи може се остварити на примања која имају карактер социјалног и хуманитарног давања, односно помоћи за санирање и ублажавање последица тешко нарушене социјалне сигурности и тешке хуманитарне ситуације одређеног лица или групе лица, из средстава државних органа и организација и органа локалне самоуправе, друштвених организација и удружења грађана, регистрованих код надлежних органа и разврстаних у хуманитарне и социјалне организације, са делатношћу пружања помоћи својим члановима и другим категоријама социјално угрожених грађана.

Имајући у виду наведено, примање, у конкретном случају у виду новчаних средстава која сагласно Правилнику о додели

новчаних средстава (којим су уређени услови, категорије корисника, критеријуми, начин и поступак доделе новчаних средстава) исплаћује из својих средстава Фондација за децу и младе Београда „Гнездо“, чији је оснивач град Београд, које има карактер социјалне и хуманитарне помоћи деци и младима и породицама са више деце (деци и младима који се налазе у стању тешке социјалне и економске потребе, породицама са више деце ради превазилажења кризних ситуација, деци и младима без родитељског старања, деци и младима који се налазе у стању тренутне, изненадне и изузетно тешке социјалне и економске ситуације изазване елементарним непогодама или другим ванредним ситуацијама када је потребно хитно реаговати), према нашем мишљењу, не подлеже обавези плаћања пореза на доходак грађана.

2. Са сјановишија Закона о порезима на имовину

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: ЗПИ), 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.

Поклоном, у смислу ЗПИ, сматра се и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са одредбама члана 14. ст. 1, 2. и 4. до 6. ЗПИ (члан 14. став 3. ЗПИ).

Према одредби члана 14. став 4. ЗПИ, поклоном, у смислу ЗПИ, не сматра се:

1) пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. овог 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 новца, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. ЗПИ, 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. тачка 3) ЗПИ.

Ако је вредност наслеђених, односно на поклон примљених ствари из члана 14. ст. 2. и 3. ЗПИ, 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. ЗПИ).

Према одредби члана 15. ст. 2. до 4. ЗПИ, обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. ЗПИ 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. Обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. ЗПИ је нерезидент Републике Србије за предмет који се налази на територији Републике Србије.

За сврху опорезивања порезом на наслеђе и поклон и порезом на пренос апсолутних права, у погледу резидентства правног лица примењују се одредбе закона којим се уређује порез на добит правних лица, а у погледу резидентства физичког лица - одредбе закона којим се уређује порез на доходак грађана.

Имајући у виду наведено, додела новчаних средстава која представља 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, није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон. Такође, ако у једној календарској години Фондација без обавезе противчинидбе додели једном физичком лицу искључиво новац, примање новчаних средстава у износу до 100.000 динара у једној календарској години које то физичко лице оствари од конкретне Фондације није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон.

Ако у једној календарској години Фондација без обавезе противчинидбе додели једном физичком лицу искључиво новац, примање тог новца од конкретне Фондације јесте предмет опорезивања порезом на поклон уколико су испуњени сви следећи услови:

- да то новчано примање није изузето из дохотка за опорезивање, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана;

- да то новчано примање није предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана;

- да је износ на поклон примљеног новца у једној календарској години који је конкретно физичко лице остварило од конкретне фондације већи од 100.000 динара.

Ако је износ на поклон примљеног новца у једној календарској години који физичко лице оствари од конкретне Фондације већи од

100.000 динара, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон се изузима 100.000 динара у тој календарској години.

Кад је поклон новца који је остварило физичко лице - резидент Републике Србије предмет опорезивања порезом на поклон, обвезник пореза је физичко лице - поклонопримац.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Место промета услуга у случају када обвезник ПДВ - страног лица и обвезник ПДВ - правно лице са седиштем у Републици Србији закључе уговор чији је предмет пружање услуга дигиталне трговине преко платформе обвезника ПДВ - страног лица, при чему је у конкретном случају реч о продаји права на коришћење софтвера обвезника ПДВ - правног лица са седиштем у Републици Србији, коју (продају) обвезник ПДВ - страног лица врши као заступник обвезника ПДВ - правног лица са седиштем у Републици Србији
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-508/2023-04 од 29.5.2023. 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), место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник у смислу члана 12. ЗПДВ, при чему је ЗПДВ уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. ЗПДВ, место промета услуга одређује се у складу са тим начелом. Према наведеном начелу, тј. према члану 12. став 4. ЗПДВ, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ - страног лица и обвезник ПДВ - правно лице са седиштем у Републици Србији закључе уговор чији је предмет пружање услуга дигиталне трговине преко платформе обвезника ПДВ - страног лица, при чему је у конкретном случају реч о продаји права на коришћење софтвера обвезника ПДВ - правног лица са седиштем у Републици Србији, коју (продају) обвезник ПДВ - страног лица врши као заступник обвезника ПДВ - правног лица са седиштем у Републици Србији, реч је о услугама заступања (на које се примењују правила прописана ЗПДВ која се односе на услуге посредовања) чије се место промета одређује у складу са чланом 12. став 4. ЗПДВ, тј. према месту у којем се налази седиште примаоца услуга обвезника ПДВ - правног лица са седиштем у Републици Србији. С тим у вези, за промет предметних услуга порески пуномоћник обвезника ПДВ - страног лица у име и за рачун тог страног лица обрачунава ПДВ, издаје рачун у којем исказује прописане податке и обрачунати ПДВ плаћа у складу са 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.

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

Сагласно одредби члана 10. став 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.

Страног лице које у Републици врши промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно промет добара

и услуга за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у складу са овим законом дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци, ако овим законом није друкчије уређено (члан 10а став 1. ЗПДВ).

Одредбом члана 10а став 6. ЗПДВ прописано је да порески пуномоћник страног лица у име и за рачун тог страног лица обавља све послове у вези са испуњавањем обавеза и остваривањем права које страно лице у складу са овим законом има као обвезник ПДВ (подношење евиденционе пријаве, обрачунавање ПДВ, издавање рачуна, подношење пореских пријава, плаћање ПДВ и друго).

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

Према члану 12. став 2. ЗПДВ, када услугу пружа лице које је обвезник ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

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

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

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

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

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

Сагласно одредби члана 790. став 1. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - одлука УСЈ и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93, „Службени лист СЦГ“, бр. 1/03 - Уставна повеља и „Службени гласник РС“, бр. 18/20), уговором о трговинском заступању обавезује се заступник да се стално стара да трећа лица закључују уговоре са његовим налогодавцем, и да у том смислу посредује између њих и налогодавца, као и да по добијеном овлашћењу закључује уговоре са трећим лицима у име и за рачун налогодавца, а овај се обавезује да му за сваки закључени уговор исплати одређену накнаду (провизију).

II

Обвезник ПДВ који набављена добра, односно услуге у Републици користи или ће их користити за промет добара, односно услуга 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 који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици, има право да ПДВ обрачунат за промет добара, односно услуга претходног учесника у промету одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних одредбама члана 28. ЗПДВ. С тим у вези, обвезник ПДВ - правно лице са седиштем у Републици Србији има право на одбитак претходног пореза по основу промета услуга заступања које му је пружило страно лице - обвезник ПДВ, уз испуњење услова прописаних ЗПДВ.

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).

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).

2. Порески третман промета услуга које ЈП „Зоолошки врт“ наплаћује путем улазница

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01073/2022-04 од 25.5.2023. год.)

У складу са одредбом члана 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 (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), а која су регистрована за ту делатност.

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) уређено је да се услугама у смислу члана 25. став 2. тачка 14) Закона сматрају, између осталог, услуге из делатности ботаничких башти и зоолошких вртова, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности, а чија делатност није усмерена ка остваривању добити.

Јавно предузеће је предузеће које обавља делатност од општег интереса, а које оснива Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе. Један од циљева оснивања јавног предузећа је стицање добити.

Сагласно наведеном, на промет услуга које ЈП „Зоолошки врт“ наплаћује путем улазница не примењује се пореско ослобођење из члана 25. став 2. тачка 14) Закона, с обзиром на то да се ЈП „Зоолошки врт“ сматра лицем чија је делатност усмерена ка остваривању добити. На промет предметних услуга ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 10% у складу са одредбом члана 23. став 2. тачка 12) Закона.

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

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

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 12) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет услуга које се наплаћују путем улазница за биоскопске и позоришне представе, сајмове, циркусе, забавне паркове, концерте (музичке догађаје), изложбе, спортске догађаје, музеје и галерије, ботаничке баште и зоолошке вртове, ако промет ових услуга није ослобођен ПДВ.

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 непосредног 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 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 башта и зоолошких вртова, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности, а чија делатност није усмерена ка остваривању добити.

Према одредби члана 3. став 1. Закона о јавним предузећима („Службени гласник РС“, бр. 15/16 и 88/19), јавно предузеће је предузеће које обавља делатност од општег интереса, а које оснива Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе.

Јавно предузеће и друштво капитала из члана 3. став 2. тач. 1) и 2) овог закона оснива се и послује ради стицања добити (члан 4. тачка 4) Закона о јавним предузећима).

3. Порески третман промета услуга физикалне терапије које се врше у оквиру амбуланте за рехабилитацију

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-505/2023-04 од 24.5.2023. год.)

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

др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту. С тим у вези, на промет услуга физикалне терапије које се врше у оквиру амбуланте за рехабилитацију у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. По основу наведеног промета не постоји право на одбитак претходног пореза.

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

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

Према члану 25. став 2. тачка 8) Закона, ПДВ се не плаћа на промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту.

4. Порески третман промета услуга у случају када обвезник ПДВ - организатор конференције, на основу уговора о спонзорству закљученог са пореским обвезником у смислу члана 12. Закона о ПДВ, пружа том пореском обвезнику маркетиншке услуге (нпр. учешће на панелу, учешће у радионици, простор за изложбени штанд, емитовање рекламе из продукције спонзора, интервју за aftermovie, видљивост логоа, промоцију конференције на друштвеним мрежама, blog post и др.) појединачно, односно више услуга у оквиру

одабраног „пакета услуга“ за који је уговорена јединствена накнада

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-396/2022-04 од 24.5.2023. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност 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), место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. С тим у вези, када услугу пружа лице које је обвезник ПДВ, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

- 1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- 2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе са седиштем у Републици Србији;
- 3) страна правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, регистровани за плаћање пореза на потрошњу у држави у којој имају седиште.

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

Према томе, када обвезник ПДВ - организатор конференције, на основу уговора о спонзорству закљученог са пореским

обвезником у смислу члана 12. Закона, пружа том пореском обвезнику маркетиншке услуге (нпр. учешће на панелу, учешће у радионици, простор за изложбени штанд, емитовање рекламе из продукције спонзора, интервју за aftermovie, видљивост логоа, промоцију конференције на друштвеним мрежама, blog post и др.) појединачно, односно више услуга у оквиру одабраног „пакета услуга“ за који је уговорена јединствена накнада, при чему одабрани „пакет услуга“ укључује и одређени број улазница за конференцију, односно VIP догађај (као споредан промет који се врши уз промет маркетиншких услуга) и право на попуст за куповину додатних улазница за конференцију, местом промета маркетиншких услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште, независно од тога да ли се конференција одржава у Републици Србији или у иностранству.

За промет маркетиншких услуга које се пружају пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, који у Републици Србији има седиште или сталну пословну јединицу (ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште), односно који у Републици Србији има пребивалиште или боравиште, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, док се за промет предметних услуга које се пружају пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, који у иностранству има седиште или сталну пословну јединицу (ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште), односно који у иностранству има пребивалиште или боравиште, ПДВ не обрачунава и не плаћа.

По основу промета маркетиншких услуга обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза, независно од тога да ли је

место њиховог промета у Републици Србији или у иностранству, уз испуњење услова прописаних Законом.

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

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).

Ако се уз услугу врши споредно пружање услуга или споредна испорука добара, сматра се да је пружена једна услуга (члан 5. став 6. Закона).

Према одредби члана 12. став 1. Закона, овим чланом одређује се порески обвезник искључиво за сврху примене правила која се односе на одређивање места промета услуга.

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

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

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

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

Према одредби става 4. истог члана Закона, ако се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се

место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

5. Порески третман промета и увоза медицинског средства - масти за очи, у конкретном случају Vita-A-Vision, које се користи у офталмолошким хируршким захватима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-483/2023-04 од 24.5.2023. 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), општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Према члану 23. став 2. тачка 4) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се и промет медицинских средстава - производа који се хируршки уграђују у организам. 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), конкретно одредбом члана 62. став 1. тачка 1) подтачка (5), ближе је уређено да се медицинским средствима - производима који се хируршки уграђују у организам, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају имплантати у офталмологији.

Према томе, на промет и увоз медицинских средстава - производа који се хируршки уграђују у организам, којима се сматрају и имплантати у офталмологији, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 10%.

Међутим, када је реч о медицинском средству - масти за очи, у конкретном случају Vita-A-Vision, које се користи у офталмолошким хируршким захватима, али се хируршки не уграђује у организам, ПДВ се обрачунава и плаћа 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.

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

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 4) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет ортогичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава - производа који се хируршки уграђују у организам.

Одредбом члана 62. став 1. тачка 1) подтачка (5) Правилника прописано је да се медицинским средствима - производима који се хируршки уграђују у организам, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају имплантати у офталмологији.

6. Ко је порески дужник за промет који се врши између обвезника ПДВ у случају испоруке и монтаже са пробним пуштањем у рад опреме за сушење воћа и поврћа?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-476/2023-04 од 22.5.2023. 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: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши 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. За промет добара и услуга који се врши између обвезника ПДВ, наведено правило примењује се искључиво ако је тај промет извршен између обвезника ПДВ евидентираних за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом. 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. Међутим, испорука и монтажа са пробним пуштањем у рад опреме за сушење воћа и поврћа, која се, у конкретном случају, може без оштећења објекта изместити ван објекта, не сматра се прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, што значи да је порески дужник за предметни промет обвезник ПДВ који тај промет врши.

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

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

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од

материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка б) 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.

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

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 б) 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 пруга 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.

II

Обвезник ПДВ који набављена добра, односно услуге у Републици користи или ће их користити за промет добара, односно услуга 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 који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици, има право да ПДВ обрачунат за промет добара, односно услуга претходног учесника у промету одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних одредбама члана 28. Закона. С тим

у вези, обвезник ПДВ - купац опреме за сушење воћа и поврћа има право на одбитак претходног пореза који му је обрачунат за промет предметне опреме ако је користи за промет добара, односно услуга са правом на одбитак претходног пореза, у складу са Законом.

Према члану 28. став 1. Закона, право на одбитак приходног 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 Закона 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. Закона, у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

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

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

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

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

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

7. Право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана у случају када у уговору о продаји стана на страни продавца није наведен обвезник ПДВ који је предузетник, тј. његово пословно име које је регистровано у складу са законом о регистрацији, већ је као продавац стана наведено физичко лице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-279/2023-04 од 10.5.2023. год.)

Према Закону 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), предузетник је пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији. Физичко

лице уписано у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом, сматра се предузетником у смислу Закона о привредним друштвима ако је тим (посебним) прописом то одређено. Предузетник послује и учествује у правном промету под пословним именом које је регистровано у складу са законом о регистрацији.

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ - предузетник дужан је да за први пренос права располагања на стану у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. С тим у вези, по основу куповине првог стана од обвезника ПДВ - предузетника, купац првог стана има право на рефундацију ПДВ у складу са чланом 56а Закона и чланом 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). Међутим, ако у уговору о продаји стана није на страни продавца наведен обвезник ПДВ који је предузетник, тј. његово пословно име које је регистровано у складу са законом о регистрацији, већ је као продавац стана наведено физичко лице које као такво није обвезник ПДВ, купац стана нема право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана.

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

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

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

Сагласно одредби 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.

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.

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 (члана 23. став 2. тачка 14) Закона).

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

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 одредбама 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.

Одредбом члана 83. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да је предузетник пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији.

Физичко лице уписано у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом, сматра се предузетником у смислу овог закона ако је тим прописом то одређено (члан 83. став 2. Закона о привредним друштвима).

Према члану 86. став 1. Закона о привредним друштвима, предузетник послује и учествује у правном промету под пословним именом које је регистровано у складу са законом о регистрацији.

Одредбом става 2. истог члана Закона о привредним друштвима прописано је да пословно име предузетника обавезно садржи име и презиме предузетника, ознаку „предузетник“ или „пр“ и место у којем је седиште предузетника.

Пословно име из става 2. овог члана може да садржи и назив, као и предмет пословања предузетника (члан 86. став 3. Закона о привредним друштвима).

8. Утврђивање пореског дужника у случају када обвезник ПДВ - извођач грађевинских радова врши промет добара или услуга из области грађевинарства примаоцу добара или услуга - банци, као и право на одбитак претходног пореза
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-422/2023-04 од 10.5.2023. 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: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши 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. За промет добара и услуга који се врши између обвезника ПДВ, наведено правило примењује се искључиво ако је тај промет извршен између обвезника ПДВ евидентираних за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом.

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, када обвезник ПДВ - извођач грађевинских радова врши промет добара или услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, уз услов да је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ, примаоцу добара или услуга - банци, порески дужник одређује се у зависности од тога да ли је банка (прималац добара или услуга) обвезник ПДВ. Наиме, ако је банка обвезник ПДВ, порески дужник за тај промет је обвезник

ПДВ - банка, а ако банка није обвезник ПДВ, порески дужник је обвезник ПДВ - испоручилац добара, односно пружалац услуга.

Порески дужник је дужан да по основу извршеног промета обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

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 б) 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.

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

II

Обвезник ПДВ који набављена добра, односно услуге у Републици користи или ће их користити за промет добара, односно услуга 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 који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици, има право да ПДВ обрачунат за промет добара, односно услуга претходног учесника у промету одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних одредбама члана 28. Закона.

С тим у вези, ако обвезник ПДВ - банка примљена добра, односно услуге користи за промет добара, односно услуга са правом на одбитак претходног пореза, у том случају има право на одбитак претходног пореза по основу набавке добара, односно услуга од обвезника ПДВ - извођача радова (нпр. ако ће објект који гради у својству инвеститора користити за промет услуге давања у закуп пословног простора). Међутим, ако банка набављена добра, односно услуге користи за промет по основу којег не постоји право на одбитак претходног пореза (нпр. за промет новца и капитала за који је одредбама члана 25. став 1. Закона прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза), нема право да ПДВ обрачунат за промет добара, односно услуга претходног учесника у промету одбије као претходни порез. Поред тога, ако обвезник ПДВ - банка користи набављена добра, односно услуге

делом за промет са правом на одбитак претходног пореза, а делом за промет или друге активности по основу којих не постоји право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ - банка дужан је да изврши поделу претходног пореза у складу са чланом 30. Закона.

Лице које није обвезник ПДВ, примера ради банка, нема право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

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

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

Одредбом става 7. истог члана Закона 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. Закона).

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

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

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

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

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

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

- 1) промет опреме и објеката за вршење делатности;
- 2) улагање у објекте за вршење делатности за које се наплаћује накнада;

3) повремени промети непокретности које изврши обвезник којем промет непокретности није уобичајена делатност коју обавља;

4) повремени промети услуга из члана 25. став 1. и став 2. тачка 5) овог закона.

Повременим прометима непокретности из става 5. тачка 3) овог члана сматрају се највише два промета непокретности у једној календарској години (став 6. истог члана Закона).

Повременим прометима услуга из става 5. тачка 4) овог члана сматрају се највише два промета услуга из члана 25. став 1. овог закона и два промета услуга из члана 25. став 2. тачка 5) овог закона у једној календарској години (члан 30. став 7. Закона).

Одредбом става 8. истог члана Закона прописано је да у последњем пореском периоду, односно у последњем пореском периоду календарске године, обвезник ПДВ врши исправку сразмерног пореског одбитка применом процента сразмерног пореског одбитка на износ претходног пореза из свих пореских периода у календарској години.

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

9. Да ли се испорука расвете са постављањем на постојећу електричну инсталацију сматра прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00230/2023-04 од 08.5.2023. 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. Међутим, испорука расвете са постављањем на постојећу електричну инсталацију не сматра се прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, што значи да је порески дужник за предметни промет обвезник ПДВ који тај промет врши.

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

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

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка б) 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 аутопугева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга 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.

10. Ко је порески дужник за промет добара, односно услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши Министарству туризма и омладине које има својство финансијера код реализације изградње конкретних објеката? (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00413/2023-04 од 05.5.2023. 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) ближе је уређено шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

С тим у вези, у случају промета добара, односно услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, у вредности већој од 500.000 динара, без ПДВ, који врши обвезник ПДВ лицу из члана 9. став 1. Закона - Министарству туризма и омладине (које има својство финансијера код реализације изградње конкретних објеката), порески дужник је Министарство туризма и омладине, што значи да је то министарство дужно да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

Напомињемо, одредбама члана 9. Закона уређено је да Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе нису обвезници у смислу Закона за промет добара и услуга из делокруга органа, односно за промет добара и услуга који врше у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе, као и изузеци од примене тих правила. Наведене одредбе Закона не примењују се на промет добара и услуга који обвезници ПДВ и друга лица врше Републици и њеним органима, органима територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правним лицима основаним законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

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

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

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

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

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

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

11. Место промета услуга у случају када обвезник ПДВ пружа услуге превоза добара привредном друштву са седиштем у иностранству, које у Републици Србији нема огранак ни представништво, већ у Републици Србији има други вид сталне пословне јединице дефинисане законом којим се уређује порез на добит правних лица, при чему је то страном привредно друштво обвезник ПДВ у Републици Србији
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-270/2023-04 од 04.5.2023. 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: ЗПДВ), порески обвезник је лице, укључујући и лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страном лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности (трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања). Сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши

у оквиру сталне пословне јединице, уз напомену да ако страном лице у Републици Србији има сталну пословну јединицу, то страном лице обвезник је за промет који не врши његова стална пословна јединица. За сврху ближег уређивања обављања делатности пореског обвезника ЗПДВ дефинисана је стална пословна јединица као организациони део правног лица који у складу са законом може да обавља делатност. С тим у вези, сталном пословном јединицом, која у складу са законом може да обавља делатност, сматра се огранак привредног друштва. Поред огранка, у случају када је међународним уговором предвиђено да представништво може обављати одређену делатност, то представништво сматра се сталном пословном јединицом која у складу са законом може да обавља делатност.

Место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. ЗПДВ, при чему је ЗПДВ уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга које се пружају пореском обвезнику нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. ЗПДВ, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште. Сталном пословном јединицом за сврху примене правила прописаних чланом 12. ЗПДВ сматра се издвојени организациони део привредног друштва одређен законом којим се уређују привредна друштва (огранак и представништво).

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ пружа услуге, чије се место промета одређује у складу са чланом 12. став 4. ЗПДВ (нпр. услуге превоза добара), привредном друштву са седиштем у иностранству, које у Републици Србији нема огранак ни

представништво, већ, према наводима из вашег захтева, у Републици Србији има други вид сталне пословне јединице дефинисане законом којим се уређује порез на добит правних лица, при чему је то страно привредно друштво обвезник ПДВ у Републици Србији, местом промета предметних услуга, у конкретном случају, сматра се место у иностранству у којем се налази седиште тог страног привредног друштва.

Поред тога, обавештавамо Вас да је, у циљу добијања одговора на друго питање које сте поставили у захтеву, потребно да исто конкретизујете.

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

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

Према одредби члана 8. став 1. ЗПДВ, порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страно лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности.

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

Сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру сталне пословне јединице (члан 8. став 3. ЗПДВ).

Изузетно од става 3. овог члана, ако страном лице у Републици има сталну пословну јединицу, то страном лице обвезник је за промет који не врши његова стална пословна јединица (члан 8. став 4. ЗПДВ).

Сталном пословном јединицом из ст. 3. и 4. овог члана сматра се организациони део правног лица који у складу са законом може да обавља делатност (члан 8. став 5. ЗПДВ).

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

Према одредбама става 2. члана 12. ЗПДВ, када услугу пружа лице које је обвезник ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

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

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

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

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

12. Место промета услуга у случају када обвезник ПДВ пружа услуге царинског заступања привредном друштву са седиштем у иностранству, које у Републици Србији нема

огранак ни представништво, при чему је то страни привредно друштво обвезник ПДВ у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1222/2021-04 од 04.5.2023. 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: ЗПДВ), порески обвезник је лице, укључујући и лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страни лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности (трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања). Сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру сталне пословне јединице, уз напомену да ако страни лице у Републици Србији има сталну пословну јединицу, то страни лице обвезник је за промет који не врши његова стална пословна јединица. За сврху ближег уређивања обављања делатности пореског обвезника ЗПДВ дефинисана је стална пословна јединица као организациони део правног лица који у складу са законом може да обавља делатност. С тим у вези, сталном пословном јединицом, која у складу са законом може да обавља делатност, сматра се огранак привредног друштва. Поред огранка, у случају када је међународним уговором предвиђено да представништво може обављати одређену делатност, то представништво сматра се сталном пословном јединицом која у складу са законом може да обавља делатност.

Место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески

обвезник, у смислу члана 12. ЗПДВ, при чему је ЗПДВ уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга које се пружају пореском обвезнику нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. ЗПДВ, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште. Сталном пословном јединицом за сврху примене правила прописаних чланом 12. ЗПДВ сматра се издвојени организациони део привредног друштва одређен законом којим се уређују привредна друштва (огранак и представништво).

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ пружа услуге, чије се место промета одређује у складу са чланом 12. став 4. ЗПДВ (нпр. услуге царинског заступања), привредном друштву са седиштем у иностранству, које у Републици Србији нема огранак ни представништво, при чему је то страном привредном друштвом обвезник ПДВ у Републици Србији, местом промета предметних услуга, у конкретном случају, сматра се место у иностранству у којем се налази седиште тог страног привредног друштва. На промет наведених услуга ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

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

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

Према одредби члана 8. став 1. ЗПДВ, порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страно лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности.

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

Сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру сталне пословне јединице (члан 8. став 3. ЗПДВ).

Изузетно од става 3. овог члана, ако страно лице у Републици има сталну пословну јединицу, то страно лице обвезник је за промет који не врши његова стална пословна јединица (члан 8. став 4. ЗПДВ).

Сталном пословном јединицом из ст. 3. и 4. овог члана сматра се организациони део правног лица који у складу са законом може да обавља делатност (члан 8. став 5. ЗПДВ).

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

Према одредбама става 2. члана 12. ЗПДВ, када услугу пружа лице које је обвезник ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

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

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

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

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

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Одређивање капиталног добитка у случају када је једини члан привредног друштва (Друштво А) физичко лице (син, у конкретном случају), при чему је његова мајка једини члан другог привредног друштва (Друштво Б), а према уговору о преносу удела, друштво А је преносилац свог удела у капиталу привредног друштва Д, док је стицалац предметног удела Друштво Б

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-295/2023-04 од 25.5.2023. год.)

У смислу члана 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја), између осталог, удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП представљају дугорочне финансијске пласмане.

Чланом 28. став 1. Закона прописано је да се за сврху одређивања капиталног добитка, смислу овог закона, продајном ценом сматра уговорена цена, односно у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне.

У складу са чланом 59. став 1. Закона, трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

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

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

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

Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествује у управљању, контроли или капиталу, на начин предвиђен ст. 3. и 4. овог члана (члан 59. став 5. Закона).

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

Како произилази из садржине поднетог дописа, једини члан привредног друштва (Друштво А) је физичко лице (син, у конкретном случају), при чему је његова мајка једини члан другог привредног друштва (Друштво Б). Према уговору о преносу удела, друштво А је преносилац свог удела у капиталу привредног друштва Д, док је стичалац предметног удела Друштво Б. Имајући у виду да сагласно одредбама члана 59. Закона између Друштва А и Друштва Б не постоји повезаност, приликом преноса удела, у конкретном случају, а за сврху одређивања капиталног добитка продајном ценом се сматра уговорена цена.

Напомињемо да се трансакције између Друштва А (у власништву сина) и мајке власника тог друштва, односно трансакције

између Друштва Б (у власништву мајке) и сина власника тог друштва, сматрају трансакцијама између повезаних лица у складу са Законом.

2. Корекција прихода и расхода у пореском билансу огранка по основу трансакција са повезаним лицем

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-341/2023-04 од 23.5.2023. год.)

Како наводите у поднетом допису, привредно друштво „А“, ради реализације Уговора за II Фазу Пројекта, регистровало је на територији Републике Србије огранак преко кога, као свог издвојеног организационог дела, обавља своју делатност у Републици Србији. Привредно друштво „А“, као главни извођач радова, ангажује, као своје подизвођаче, компаније из Републике Србије (локални подизвођачи), при чему локални подизвођачи испостављају фактуре за обављене активности огранку који потом исте префактурише својој централи привредном друштву „А“ (без додавања марже). Тако је у пореском периоду 2021. године огранак по основу извршених активности локалних подизвођача књижио расходе у висини од 4.634.472.210 РСД, док је повезаном лицу у истом периоду по истом основу фактурисао 4.655.955.699 РСД, те је остварена разлика у износу од 21.483.489 РСД. Приликом анализе трансферних цена за наведени порески период огранак је установио да по основу активности локалних подизвођача није било основа да оствари зараду, па је предметну разлику окарактерисао као приход изнад прихода „ван дохвата руке“ и користио је за умањење корекције трансферних цена настале по основу друге трансакције са повезаним лицем „А“ (услуга подршке и саветовања у грађевини). Сагласно наведеном, поставило се питање правилне примене одредаба 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) и Правилника о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакције међу повезаним лицима („Службени гласник РС“, бр. 61/13, 8/14, 94/19 и 95/21, у даљем тексту: Правилник) приликом сачињавања пореског биланса и пореске пријаве за 2021. годину.

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

У смислу одредаба члана 60. ст. 1. и 3. Закона, обвезник је дужан да трансакције из члана 59. став 1. овог закона посебно прикаже у свом пореском билансу, као и да уз порески биланс приложи документацију у оквиру које, заједно са трансакцијама по трансферним ценама, посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке“).

У смислу става 3. овог члана, за потребе приказивања вредности трансакције са повезаним лицем по трансферној цени и њене вредности по цени утврђеној по принципу „ван дохвата руке“ дозвољена је, када је то примерено околностима случаја, примена обједињеног приступа за већи број појединачних трансакција, односно разложног приступа у случају сложених трансакција где је једном трансакцијом обухваћен већи број појединачних трансакција (члан 60. став 7. Закона).

Према члану 60. став 8. Закона, у случају да се обвезникова трансферна цена по основу трансакције са појединачним повезаним лицем разликује од цене те трансакције утврђене применом принципа „ван дохвата руке“, он је дужан да у пореску основицу укључи: 1) износ позитивне разлике између прихода по основу трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“ и прихода по основу те трансакције по трансферној цени, или

2) износ позитивне разлике између расхода по основу те трансакције по трансферној цени и расхода по основу те трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“.

Министар финансија може предвидети случајеве у којима је дозвољено умањење износа који се у складу са ставом 8. овог члана укључује у пореску основицу по основу трансакције између пореског обвезника и одређеног повезаног лица, с тим да то умањење не може довести до умањења пореске основице обвезника испод износа који би био утврђен по основу њене трансферне цене (члан 60. став 11. Закона).

У смислу члана 60. став 13. Закона, одредбе овог члана односе се и на трансакције између огранка и његове нерезидентне централе.

Форма и садржина документације о трансферним ценама, као и избор и начин примене методе по принципу „ван дохвата руке“ ближе су уређени Правилником.

Чланом 5. став 1. Правилника прописано је да је обвезник дужан да детаљно опише и дефинише трансакције са повезаним лицима.

Документација из става 1. овог члана нарочито укључује: 1) податке о врстама трансакција са појединачним повезаним лицима (дефинисање врста трансакција, њихов опис, да ли су закључени уговори у писаној форми, најважнији елементи закључених уговора, постоји ли могућност да се свака трансакција посматра појединачно, образложење разлога за примену обједињеног или разложног приступа из члана 60. став 4. Закона); 2) опис преузетих активности (у даљем тексту: функција) и ризика, као и ангажованих средстава у трансакцијама из тачке 1) овог става; 3) опис одлучујућих чинилаца који су утицали на одређивање цена у трансакцијама са повезаним лицима; 4) утврђивање суштинског економског положаја пореског обвезника у трансакцијама из тачке 1) овог става (члан 5. став 2. Правилника).

Према члану 7. Правилника, обвезник у закључку утврђује да ли су цене у трансакцијама са појединачним повезаним лицима у складу са ценама утврђеним по принципу „ван дохвата руке“ или је неопходно вршити њихове корекције у складу са изабраним методом за проверу усклађености трансферних цена са ценама утврђеним по принципу „ван дохвата руке“.

Сагласно члану 31. став 1. Правилника, у закључку документације о трансферним ценама обвезник прво утврђује износ корекције трансферних цена за сваку појединачну трансакцију са појединачним повезаним лицем, односно за сваку врсту трансакције са појединачним повезаним лицем у складу са чланом 60. ст. 8. до 10. Закона.

Сабирањем износа корекција из става 1. овог члана обвезник утврђује укупан износ корекције трансферних цена по основу трансакција са појединачним повезаним лицем (члан 31. став 2. Правилника).

Чланом 31. став 5. Правилника прописано је да у складу са чланом 60. став 11. Закона обвезник има право да укупан износ корекције трансферних цена по основу трансакција са појединачним повезаним лицем из ст. 2. и 3. овог члана умањи за: 1) износ негативне разлике између прихода по основу трансакције са тим појединачним повезаним лицем по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“ и прихода по основу те трансакције по трансферној цени, или 2) износ негативне разлике између расхода по основу трансакције са тим појединачним повезаним лицем по трансферној цени и расхода по основу те трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“.

По умањењу износа корекције трансферних цена по основу трансакција са појединачним повезаним лицем из става 5. овог члана, обвезник утврђује коначан износ корекције трансферних цена по основу трансакција са појединачним повезаним лицем (члан 31. став 8. Правилника).

Сходно члану 31. став 9. Правилника, обвезник укључује у пореску основицу збир коначних корекција трансферних цена по

основу трансакција са свим појединачним повезаним лицима из става 8. овог члана.

Сагласно наведеним одредбама, обвезник у документацији о трансферним ценама дефинише врсту трансакција са појединачним повезаним лицем, које трансакције се анализирају појединачно, а које обједињено, опис функција и ризика, као и ангажованих средстава у тим трансакцијама, а у закључку утврђује износ корекције за сваку појединачну трансакцију са појединачним повезаним лицем, односно за сваку врсту трансакције са појединачним повезаним лицем. Укупан износ корекције трансферних цена по основу трансакција са појединачним повезаним лицем обвезник може да умањи на начин прописан одредбом члана 31. став 5. тачка 1) Правилника, под условом да је са појединачним повезаним лицем остварио најмање две трансакције.

Како је наведено у поднетом допису, трансакције огранка са повезаним лицем „А“ односе се на: 1) подизвођачке активности у оквиру којих огранак извршене радове локалних подизвођача даље фактурише свом повезаном лицу, без додавања марже (у тој трансакцији не обавља значајне функције и ризике, нити ангажује своју имовину у значајном обиму); 2) активности у вези са пружањем услуга подршке и саветовања грађевини, по основу којих огранак фактурише повезаном лицу накнаду (која се формира по принципу укупних трошкова увећаних за одговарајућу маржу), при чему је огранак, приликом анализе трансферних цена за 2021. годину, по основу прве трансакције са повезаним лицем остварио разлику коју је окарактерисао као приход изнад прихода „ван дохвата руке“ и користио је за умањење корекције трансферних цена настале по основу друге трансакције са истим повезаним лицем.

Имајући у виду да је за потребе приказивања вредности трансакција са повезаним лицем по трансферној цени и њене вредности по цени утврђеној по принципу „ван дохвата руке“

дозвољена примена обједињеног приступа за већи број трансакција, напомињемо да примена обједињеног приступа претпоставља да се као једна трансакција анализира више различитих трансакција код којих су функције и ризици, као и ангажовање средстава у суштини идентични.

С тим у вези, уколико огранак у документацији о трансферним ценама, уз примену обједињеног приступа, анализира две трансакције са истим повезаним лицем, узимајући у обзир све околности које су од значаја за утврђивање цене трансакције по принципу „ван дохвата руке“, при чему је у закључку документације о трансферним ценама по основу једне трансакције утврдио негативну разлику између прихода утврђеног по принципу „ван дохвата руке“ и прихода по трансферној цени, док је по основу друге трансакције утврдио износ позитивне разлике између прихода утврђеног по принципу „ван дохвата руке“ и прихода по трансферној цени, мишљења смо да у том случају постоји основ за умањење износа корекције прихода, у смислу члана 60. став 11. Закона, односно члана 31. став 5. тачка 1) Правилника.

Поред тога, напомињемо да надлежни орган Пореске управе у поступку пореске контроле, у складу са одредбама закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација, на основу свих расположивих доказа утврђује неопходне чињенице које су од значаја за утврђивање пореске обавезе, у складу са Законом.

3. Могућност признавања расхода по основу исправке потраживања према дужнику из иностранства

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1227/2022-04 од 12.5.2023. 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 су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплата:

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

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

Сагласно члану 16. став 7. Закона, 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.

Сва отписана, исправљена и друга потраживања из ст. 1, 2, 3, 4, 5, 7. и 9. овог члана која су призната као расход, а која се касније наплате или за која поверилац повуче тужбу, предлог за извршење, односно пријаву потраживања, у моменту наплате или повлачења тужбе, предлога за извршење, односно пријаве потраживања, улазе у приходе пореског обвезника (члан 16. став 10. Закона).

У циљу наплате потраживања која има према свом оснивачу као дужнику (резиденту Републике Грчке), обвезник покреће (тужбом) судски спор који се завршава доношењем пресуде у корист обвезника. Поред тога, због несолвентности дужника у дужем

временском периоду, над дужником је, како наводите у поднетом захтеву (у складу са законом који уређује стечај који се примењује на територији Републике Грчке), покренут поступак у ком је донета одлука о ратификацији Споразума о рехабилитацији дужника, при чему су предметна потраживања обвезника евидентирана у износу који је усаглашен са дужником.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када обвезник у пословним књигама евидентира (сагласно прописима о рачуноводству) исправку вредности потраживања (независно да ли се ради о дужницима из земље или иностранства), расход исказан по том основу признаје се у пореском билансу обвезника поднетом за порески период у којем је исправка извршена, под условом да је од рока за наплату предметног потраживања до краја пореског периода прошло више од 60 дана.

Напомињемо да је по основу исправљених потраживања која су била призната као расход, а која се касније наплате, обвезник дужан да увећа пореску основицу - опорезиву добит која се утврђује у пореском билансу који се подноси за порески период у којем је исто (потраживање) наплаћено.

4. Примена одредаба члана 40. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник плаћа нерезидентном правном лицу из Монака накнаду по основу закупа штанда и опреме као учесник сајма јахти у Монаку

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-280/2023-04 од 08.5.2023. 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.

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

Правилником о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом („Службени гласник РС“, бр. 122/12 ... 161/20) утврђује се Листа јурисдикција са преференцијалним пореским системом, при чему се на предметној листи налази и Монако (Монасо).

Сходно члану 71. став 1. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 4. овог закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен.

С тим у вези, када обвезник (као учесник сајма јахти који се одржава у Кнежевини Монако) плаћа нерезидентном правном лицу из Монака накнаду по основу закупа штанда и опреме, тако остварен приход (нерезидентног правног лица) није опорезив

порезом по одбитку (према члану 40. Закона) имајући у виду да се предметни штанд односно опрема узета у закуп не налазе на територији Републике.

Међутим, приход нерезидентног правног лица остварен (од резидента) по основу пружене услуге смештаја у хотелским и другим угоститељским објектима, опорезује се по стопи од 25% у складу са чланом 40. став 4. Закона.

5. Право на порески подстицај из члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник засновао радни однос са лицима која су у претходном периоду код обвезниковог повезаног правног лица, у смислу члана 59. Закона, била радно ангажована (као уступљена лица), а на основу уговора о пословно-техничкој сарадњи закљученог између агенције за привремено запошљавање и повезаног лица (као послодавца корисника)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-860/2022-04 од 25.4.2023. 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.

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).

У складу са чланом 50а став 6. Закона, новозапосленим лицима у смислу става 1. овог члана не сматрају се лица која су, почев од последњег дана пореског периода који претходи периоду улагања, била запослена у, посредно или непосредно, повезаном лицу у смислу члана 59. овог закона, као и лица која нису непосредно радно ангажована код обвезника.

Сагласно Закону о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05 ... 95/18 - аутентично тумачење), радни однос заснива се уговором о раду кога закључују запослени и послолавац.

Према Закону о агенцијском запошљавању („Службени гласник РС“, бр. 86/19), агенција за привремено запошљавање (у даљем тексту: Агенција) је привредно друштво или предузетник регистрован код надлежног органа на територији Републике Србије, који заснива радни однос са запосленим ради његовог привременог уступања послодавцу кориснику на територији Републике Србије ради обављања послова под његовим надзором и руковођењем, а уступљени запослени је физичко лице које је у радном односу у Агенцији у складу са овим законом и законом којим се уређује рад, а које се уступа послодавцу кориснику ради привременог обављања послова под његовим надзором и руковођењем, у складу са овим законом.

Агенција са уступљеним запосленим закључује уговор о раду на неодређено или уговор о раду на одређено време које је једнако времену уступања послодавцу кориснику, у складу са овим законом и законом којим се уређује рад (члан 9. став 1. Закона о агенцијском запошљавању).

У конкретном случају, обвезник је засновао радни однос са лицима која су у претходном периоду код обвезниковог повезаног правног лица у смислу члана 59. Закона (у даљем тексту: повезано лице) била радно ангажована (као уступљена лица), а на основу уговора о пословно-техничкој сарадњи закљученог између Агенције и повезаног лица (као послодавца корисника). С тим у вези, поставља се питање да ли се та лица (заснивањем радног односа код обвезника) могу сматрати новозапосленим лицима у смислу члана 50а став 6. Закона.

Имајући у виду да лица (са којима је обвезник у периоду улагања закључио уговор о раду) нису са (његовим) повезаним лицем заснивала радни однос у смислу Закона о раду, већ су код њега обављала послове као уступљена лица (у складу са Законом о агенцијском запошљавању), мишљења смо да се лица са којима је обвезник у периоду улагања засновао радни однос сматрају новозапосленим, у смислу члана 50а став 6. Закона.

6. Признавање расхода у двоструко увећаном износу у складу са одредбама члана 22г Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник на основу уговора о лиценци добио право да спроведе истраживање у циљу самосталног развијања новог производа - Нови лек, при чему ће (сагласно закљученом уговору) имати право да Нови лек производи и продаје у одређеним државама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-16/2023-04 од 24.4.2023. год.)

Сагласно са одредбом члана 22г 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 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 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 средства, као и права на коришћење нематеријалне имовине (заштићених ауторских права, патената и сл.) непосредно везаних за истраживање и развој;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Сагласно члану 4. ст. 1. и 2. Правилника, право на признавање трошкова истраживања и развоја у складу са овим правилником

обвезник остварује искључиво по основу пројеката истраживања и развоја који се обављају у Републици (у даљем тексту: пројекат), а пројекат из става 1. овог члана сматра се обављеним у Републици уколико најмање 90% свих запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја своје активности обавља на територији Републике.

Како наводите у садржини поднетог дописа, обвезник је на основу уговора о лиценци добио право да спроведе истраживање у циљу самосталног развијања новог производа - Нови лек, при чему ће (сагласно закљученом уговору) имати право да Нови лек производи и продаје у одређеним државама (углавном са подручја Африке и Азије). Развој Новог лека, како даље наводите, обавља се на територији Републике и пројектно је организован са унапред припремљеним планом активности, а подразумева, између осталог, коришћење постојећих знања о ефектима другог лека (који се користи за лечење исте болести), развијеног од стране друге фармaceutске компаније. Поред тога, обвезник развија и нове аналитичке методе и процесе, као и лабораторијске методе које би требало да доведу до сазнања о деловању лека у организму.

Сагласно наведеном, активности које обвезник, у конкретном случају, предузима у циљу стварања новог производа (Новог лека), према нашем мишљењу, представљају активности истраживања и развоја у смислу члана 22г Закона па се, с тим у вези, издаци који настану по том основу признају у двоструко увећаном износу на начин прописан Правилником.

7. Признавање расхода обезвређења у пореском билансу обвезника у случају када је обвезник обезвредио основна средства - опрему која је (у периоду у ком је извршено обезвређење) у пословним књигама евидентирана као основна средства у припреми, при чему расход исказан по

том основу није био признат у пореском билансу обвезника, а у неком од наредних пореских периода обвезник ставља у употребу (активира) предметну опрему

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-323//2023-04 од 19.4.2023. год.)

Према члану 22в став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 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.

Обвезник је, у складу са прописима о рачуноводству, обезвредио основна средства - опрему која је (у периоду у ком је извршено обезвређење) у пословним књигама евидентирана као основна средства у припреми, при чему расход исказан по том основу није био признат у пореском билансу обвезника. У неком од наредних пореских периода обвезник ставља у употребу (активира) предметну опрему, па се, с тим у вези, поставља питање да ли су се у том пореском периоду стекли услови за признавање (претходно непризнатог) расхода обезвређења.

Према нашем мишљењу, евидентирање опреме (у пословним књигама обвезника) на одговарајућим рачунима на којима се исказују средства која испуњавају услов за признавање у складу са рачуноводственом политиком, а која су претходно била исказана као средства у припреми, не значи да је предметна опрема употребљена (у смислу наведене одредбе Закона), имајући у виду да је она и даље (као таква) евидентирана у пословним књигама обвезника, односно

да стављањем у употребу обвезник тек започиње са коришћењем исте за обављање пословне делатности. С тим у вези, расход по основу обезвређења опреме који није био признат у пореском билансу (у пореском периоду у ком је исказан) не признаје се у пореском периоду у ком је опрема стављена у употребу (тј. активирана).

8. Утврђивање расхода амортизације сталних средстава у поступку ликвидације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1193//2022-04 од 18.4.2023. год.)

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 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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.

Чланом 10б став 1. Закона 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, сходно члану 14. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 95/18).

На основу члана 106 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.

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).

У смислу члана 34. став 1. Закона, добит обвезника у поступку ликвидације опорезује се у складу са овим законом.

Сходно члану 34. став 2. тач. 1) и 2) Закона, обвезник у поступку ликвидације подноси пореску пријаву и порески биланс у року од 60 дана од дана покретања поступка ликвидације са стањем на дан који претходи дану покретања поступка ликвидације, као и од дана окончања, односно обуставе поступка ликвидације са стањем на дан окончања, односно обуставе поступка ликвидације.

У смислу члана 34. став 3. Закона, уколико се поступак ликвидације настави у наредној календарској години, обвезник подноси и пореску пријаву и порески биланс са стањем на дан 31. децембра текуће године, у складу са чланом 63. ст. 3. и 4. овог закона.

Како наводите у садржини поднетог дописа, обвезник у поступку ликвидације постаје власник непокретности по основу замене, односно уступања земљишта инвеститору, при чему предметне непокретности у својим пословним књигама евидентира као основна средства у власништву.

Обвезник у току поступка ликвидације подноси пореску пријаву са пореским билансом за порески период (или периоде) чије трајање је прописано чланом 34. ст. 2. и 3. Закона. У поднетом пореском билансу (у ком утврђује опорезиву добит) обвезник исказује и расход амортизације обрачунат у складу са одредбама Закона.

Имајући у виду да је обвезник предметне непокретности стекао након 1. јануара 2019. године, на обрачун амортизације предметних непокретности примењују се одредбе члана 106 Закона и одредбе Правилника, што значи да се пореска амортизација утврђује применом пропорционалне методе за сваку непокретност посебно, при чему набавна вредност (сваке непокретности) представља вредност по којој је непокретност први пут призната у пословним књигама у складу са прописима о рачуноводству.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода који физичко лице - држављанин и порески резидент Републике Србије оствари од дипломатско-конзуларног представништва стране државе у Републици Србији по основу радног ангажовања које не представља радни однос (у конкретном случају, физичко лице држи предавања и обуке у одређеним образовним установама код којих није у радном односу и по том основу остварује уговорену накнаду за свој рад, а исплатилац прихода је амбасада стране државе)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-625/2022-04 од 19.5.2023. год.)

1. Одредбама члана 52. став 1. тач. 1) и 18) 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 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се приходом од ауторских права сматра накнада коју обвезник оствари по основу говорних дела и осталих ауторских дела.

Основицу пореза чини опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине као разлика између бруто прихода и трошкова које је обвезник имао при остваривању и очувању прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано (члан 55. Закона).

Обвезнику - аутору, односно носиоцу сродног права, признају се, између осталог, по основу научних, стручних, књижевних и публицистичких дела нормирани трошкови у висини од 43% од бруто прихода (члан 56. став 1. тачка 2) Закона).

Према одредби члана 56. став 1. тачка 3) Закона, обвезнику - аутору, односно носиоцу сродног права, признају се, између осталог, за друга ауторска и сродна права која нису наведена у тач. 1) и 2) овог члана, нормирани трошкови у висини од 34% од бруто прихода.

Стопа пореза на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине износи 20% (члан 58. Закона).

Одредбом члана 85. став 1. тачка 1) Закона прописано је да се осталим приходима у смислу овог закона сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито приходи по основу уговора о делу.

Основицу пореза чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 3. Закона.

Порез на доходак грађана на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, сагласно одредби члана 86. став 1. Закона.

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

Одредбом члана 6. тачка 17) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада).

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

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

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

Имајући у виду наведене законске одредбе, приход који физичко лице - држављанин и порески резидент Републике Србије оствари од дипломатско-конзуларног представништва стране државе у Републици Србији по основу радног ангажовања које не представља радни однос (у конкретном случају, физичко лице држи предавања и обуке у одређеним образовним установама код којих није у радном односу и по том основу остварује уговорену накнаду за свој рад, а исплатилац прихода је амбасада стране државе) има порески третман прихода од уговорене накнаде за извршени рад сагласно чл. 52. и 85. Закона.

По предметном основу обрачунавају се и плаћају припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање, и то допринос за пензијско и инвалидско осигурање, а уколико је лице здравствено осигурано по другом основу (конкретно, лице је осигурано по

основу радног односа) допринос за здравствено осигурање се не плаћа.

По основу прихода који физичко лице оствари од дипломатско-конзуларног представништва стране државе (које нема обавезу обрачунавања и плаћања пореза и доприноса по одбитку) порез и припадајући доприноси се обрачунавају и плаћају самоопорезивањем, сагласно члану 100а Закона и члану 57. став 2. Закона о доприносима.

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

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

- правоснажно окончан поступак утврђивања пореске обавезе, или

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

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

Нормирани трошкови за приходе из става 1. овог члана на које се плаћа порез на доходак грађана, признају се у висини 50% од

остварених прихода из става 1. овог члана (члан 5. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана).

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

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

Сходно томе, по основу прихода који физичко лице оствари у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године (у конкретном случају, лице држи предавања и обуке у образовним установама код којих није у радном односу и по том основу остварује уговорену накнаду за свој рад, а исплатилац прихода је амбасада стране државе која нема обавезу обрачунавања и плаћања пореза по одбитку) који приходи подлежу опорезивању порезом на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад, пореска обавеза и припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање утврђују се решењем пореског органа уз признавање прописаног износа нормираних трошкова, према члану 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана и члану 64в Закона о доприносима.

2. Порески третман примања које физичко лице - резидент Републике Србије, које је у радном односу код домаћег послодавца, оствари по основу уговора на пројекту Светске банке који траје два месеца у току 2021. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1125/2021-04 од 15.5.2023. год.)

1. Сагласно одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон), порез на доходак грађана плаћају физичка лица, на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети од опорезивања, односно који су ослобођени од плаћања пореза овим законом.

Одредбом члана 13. став 1. Закона прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Сагласно одредбама члана 20. став 1. Закона, обавезе плаћања пореза на зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, односно код представника или службеника таквих представништава или организација, ослобођени су:

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

2) шефови страних конзулата у Републици Србији и конзуларни функционери овлашћени да обављају конзуларне

функције, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике Србије;

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

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

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

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

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

Изузетно од става 1. овог члана, обавезе плаћања пореза на зараде остварене по основу радног ангажовања у Организацији уједињених нација и њеним специјализованим агенцијама, ослобођена су физичка лица која су држављани или резиденти Републике Србије (члан 20. став 2. Закона),

Према одредбама члана 52. став 1. тач. 1) и 2) Закона, приходом од ауторских права сматра се накнада коју обвезник оствари по основу писаних дела (књижевна, научна, стручна, публицистичка и друга дела, студије, рецензије и слично).

Одредбом члана 85. став 1. тачка 1) Закона прописано је да се осталим приходима у смислу овог закона сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито приходи по основу уговора о делу.

Обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, дужан

је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама овог закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода (члан 100а став 2. Закона).

Одредбом члана 6. тачка 17) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допуском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада).

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

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

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

Сагласно наведеним законским одредбама, на приход физичког лица који се сматра зарадом у смислу члана 13. Закона,

који по основу радног ангажовања у Организацији уједињених нација и њеним специјализованим агенцијама оствари лице - држављанин или резидент Републике Србије, не плаћа се порез на доходак грађана на зараде. На основу података из службене евиденције послодавца (конкретно, Светске банке) утврђује се да ли у конкретном случају физичко лице држављанин или резидент Републике Србије остварује приход по основу радног ангажовања који се сматра зарадом у смислу члана 13. Закона, на коју се не плаћа порез на доходак грађана на зараде, сагласно одредби члана 20. став 2. Закона.

2. Уколико подаци из евиденције послодавца нису доступни, а из расположиве документације произилази да приход није остварен по основу закљученог уговора о раду, односно радног односа у смислу закона којим се уређују рад и радни односи, према нашем мишљењу, у конкретном случају, остварени приход опорезује се према одредбама члана 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 44/21 и 118/21), који је у примени од 7. маја 2021. године. Према одредби члана 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, порески орган решењем утврђује порез на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад, на које се порез плаћа самоопорезивањем, остварене у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2021. године, уколико није:

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

- правоснажно окончан поступак утврђивања пореске обавезе, или

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

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

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

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

Имајући у виду наведене одредбе, пореска обавеза по основу прихода од уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем, остварене у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године, утврђује се решењем пореског органа сагласно члану 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана. Припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање утврђују се сагласно члану 64в Закона о доприносима. За лице које је осигурано по другом основу (у конкретном случају, као осигураник запослени) плаћа се само допринос за пензијско и инвалидско осигурање.

Сходно томе, приходи који немају карактер зараде, које физичка лица - држављани или резиденти Републике Србије остваре у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године од Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција, подлежу опорезивању порезом на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права, односно уговорене накнаде за извршени рад, под условима прописаним одредбама члана 5. Закона о изменама и допунама

Закона о порезу на доходак грађана. Обавеза по основу пореза и припадајућих доприноса за обавезно социјално осигурање утврђују се решењем пореског органа, а обавеза се плаћа у 120 једнаких месечних износа.

3. Плаћање доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за лице које као пензионер обавља самосталну делатност

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-470/2022-04 од 11.5.2023. год.)

Законом 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), одредбом члана 31. став 1, прописано је да се приходом од самосталне делатности сматра приход остварен од привредних делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу.

Обвезник пореза на приходе од самосталне делатности је физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. Закона (члан 32. став 1. Закона).

Обвезник из става 1. члана 32. Закона је физичко лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације, а порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (у даљем тексту: предузетник), односно на паушално утврђени приход (у даљем тексту: предузетник паушалац), сагласно члану 32. став 2. Закона.

Одредбом члана 6. тачка 3) Закон 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 је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

Према одредби члана 6. тачка 13) Закона о доприносима, самостална делатност је привредна, професионална или друга делатност коју обавља: предузетник, оснивач односно члан привредног друштва, самостални уметник, свештеник и верски службеник.

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

Према одредбама члана 22. став 1. Закона о доприносима, основица доприноса за предузетнике који у складу са законом који уређује порез на доходак грађана порез плаћају на стварни приход је:

- 1) месечни износ личне зараде у смислу закона који уређује порез на доходак грађана, или
- 2) опорезива добит ако предузетник не исплаћује личну зараду из тачке 1) овог става.

За предузетнике који порез плаћају на паушално утврђени приход основица доприноса је паушално утврђен приход у складу са законом који уређује порез на доходак грађана (члан 22. став 3. Закона о доприносима).

Допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање

обрачунава се и плаћа по стопи од 24% (члан 44. став 1. тачка 1) Закона о доприносима).

Одредбом члана 12. став 1. тачка 1) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС“, бр. 34/03, 64/04 - УС, 84/04 - др. закон, 85/05, 101/05 - др. закон, 63/06 - УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14, 73/18, 46/19 - УС, 86/19, 62/21, 125/22 и 138/22) прописано је да су осигураници самосталних делатности лица која, у складу са законом, самостално обављају привредну или другу делатност, ако нису обавезно осигурана по основу запослења.

Одредбом члана 121. став 1. Закона о пензијском и инвалидском осигурању прописано је да корисник старосне пензије, превремене старосне пензије који се запосли на територији Републике Србије, односно обавља самосталну делатност по основу које је обавезно осигуран на територији Републике Србије, има право по престанку тог запослења односно обављања те самосталне делатности, на поновно одређивање пензије ако је био у осигурању најмање годину дана.

Имајући у виду наведено, физичко лице - корисник старосне пензије, које се истовремено бави адвокатуром и по том основу је осигураник самосталних делатности у складу са законом којим се уређује пензијско и инвалидско осигурање, обвезник је обрачунавања и плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по основу обављања самосталне делатности, у складу са Законом о доприносима.

4. Остваривање права на пореску олакшицу по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја у случају околности које се односе

на радноправни статус лица (било као новозапосленог код послодавца, било као лица које је у радном односу код послодавца и пре него што је он започео да користи пореску олакшицу из члана 21и Закона)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-205/2023-04 од 10.5.2023. год.)

Према одредби члана 21и став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), који члан је у примени од 1. марта 2022. године, послодавац - правно лице, који у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обавља истраживање и развој, ослобађа се обавезе плаћања 70% обрачунатог и обустављеног пореза из зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, сразмерно времену које таква лица проведу на пословима истраживања и развоја у односу на пуно радно време.

Лицем које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја сматра се лице које ради на спровођењу пројекта на начин да је непосредно укључено у идентификовање и решавање одговарајућих процесних или техничких проблема или задатка повезаних са конкретним пројектом (члан 21и став 2. Закона).

Према члану 21и став 3. Закона, ангажовањем на пословима истраживања и развоја у смислу става 2. овог члана не сматрају се активности повезане са директним или индиректним надзором над спровођењем пројекта или активности подршке у вези са спровођењем пројекта.

Истраживањем, у смислу става 1. овог члана, сматра се оригинално и 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 у циљу производње нових или значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 21и став 4. Закона).

Према одредби члана 21и став 5. Закона, ослобођење из става 1. овог члана могу да користе правна лица која истраживање и развој спроводе за свој рачун и задржавају власништво на нематеријалној имовини која може настати истраживањем и развојем.

Послодавац који за одређено лице користи било коју врсту подстицаја који су уређени одговарајућим законом, осим када користи ослобођење у складу са одредбом закона којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање која се односи на исту врсту олакшице, по основу заснивања радног односа са тим лицем нема право да за то лице оствари пореско ослобођење из овог члана (члан 21и став 7. Закона).

Одредбама члана 45з 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) уређена је истоврстна олакшица у погледу ослобођења од обавезе плаћања 100% доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја.

Правилником о условима и начину остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде запослених на истраживању и развоју („Службени гласник РС“, бр. 48/22) ближе су уређени услови и начин остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, у складу са чланом 21и Закона.

Имајући у виду наведене одредбе Закона, послодавац нема право да за одређено лице које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја оствари пореско ослобођење из члана 21и Закона у случају када послодавац за то лице користи било коју врсту подстицаја који су уређени одговарајућим законом, осим када користи ослобођење у складу са чланом 45з Закона о доприносима.

Лицем које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја сматра се лице које ради на спровођењу пројекта на начин да је непосредно укључено у идентификовање и решавање одговарајућих процесних или техничких проблема или задатака повезаних са конкретним пројектом.

Наведеним чланом Закона као услов за коришћење пореске олакшице нису наведене околности које се односе на радноправни статус лица, било као новозапосленог код послодавца, било као лица које је у радном односу код послодавца и пре него што је он започео да користи пореску олакшицу из члана 21и Закона.

Сходно томе, послодавац који је у претходном периоду по основу заснивања радног односа са одређеним физичким лицем остваривао право на пореско ослобођење (у конкретном случају, према члану 21ж Закона, закључно са 31. децембром 2022. године), у случају када је престало право на коришћење наведеног пореског ослобођења, може да користи пореско ослобођење по основу зараде тог физичког лица сагласно члану 21и Закона уколико и физичко лице и послодавац испуњавају услове прописане тим чланом Закона и Правилником (да се физичко лице сматра лицем које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја, а послодавац да је правно лице који у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обавља истраживање и развој).

Околност да је послодавац у претходном периоду за одређено физичко лице користио другу врсту пореске олакшице

(у конкретном случају, према члану 21ж Закона), по нашем мишљењу не представља околност из члана 21и став 7. Закона која искључује право на коришћење пореске олакшице (случај када се истовремено користи друга олакшица) по основу зараде тог лица које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја сагласно члану 21и Закона и Правилника.

5. Порески третман прихода које по основу уговора о раду закљученог у складу са прописима друге државе физичко лице оствари од исплатиоца (послодавца) из те државе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-72/2023-04 од 03.5.2023. год.)

Према наводима у допису и достављеним прилозима, од 1. јула 2014. године физичко лице (држављанин Републике Србије) са иностраним послодавцем у Белгији има закључен уговор о раду на неодређено време и са пуним радним временом и то лице нема „ни један други уговор, као ни фирма у којој сам запослен, са неким физичким или правним лицем на територији Републике Србије”, а рад обавља ван територије Европске уније, као и ван територије Републике Србије. Према одредбама уговора о раду, месечна зарада за рад, дневнице и бонуси које физичко лице остварује уплаћују се на његов банковни рачун у Републици Србији. Поред тога, према уговору о раду, физичко лице као запослени пријављен је у „одсек за социјално осигурање у иностранству“ и „секторски пензијски фонд“. Према уговору, локација запослења физичког лица је у седишту послодавца у Белгији, а с обзиром да по својој природи обављање посла захтева честа путовања, уговором о раду је прецизирано да место рада запосленог није битан елемент тог уговора и да је „радник сагласан да буде запослен или премештен на другу локацију,

у зависности од захтева предузећа“. Наводи се да, сходно „уговору о избегавању двоструког опорезивања, уз напомену да по важећем Закону у Белгији, уколико зарада није остварена у Белгији не постоји основ за плаћање пореза у тој држави, и исти по том основу у Белгији није ни плаћен“. Према личним подацима уписаним у достављеном прилогу (платни листићи за 2017. годину, издати од иностраног послодавца код кога је лице запослено), физичко лице у 2017. године није било у браку и није имало издржаване чланове породице. Такође, наводи се да у 2017. години физичко лице у Републици Србији није боравило 183 или више дана.

Према начелу временског важења пореских прописа, које је уређено одредбом члана 5. 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), пореска обавеза се утврђује на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу са уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.

Одредбом члана 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да је обвезник пореза на доходак грађана резидент Републике Србије (у даљем тексту: резидент), за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

Резидент Републике Србије, сагласно члану 7. став 2. Закона, јесте физичко лице које:

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

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

Физичко лице које у одређеној пореској години није боравило на територији Републике Србије и које у њој не испуњава услов да се сматра пореским резидентом по основу критеријума предвиђених у ставу 2. тачка 1) члана 7. Закона, неће се сматрати резидентом Републике Србије за ту пореску годину (члан 7. став 4. Закона).

Према члану 8. Закона, обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент (у даљем тексту: нерезидент) за доходак остварен на територији Републике Србије.

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице (држављанин Републике Србије) у иностранству непрекидно или са прекидима борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години и у страниј држави има боравиште и центар пословних активности, а у том периоду не буде испуњен ни један од услова да се сматра пореским резидентом Републике Србије (да на територији Републике Србије непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години, односно да на територији Републике Србије има пребивалиште или центар пословних и животних интереса) и сагласно томе сматра се нерезидентом Републике Србије, то лице (као нерезидент Републике Србије), сагласно Закону, није обвезник пореза на доходак грађана по основу прихода оствареног радом у другој држави (у конкретном случају, инострани послодавац из Белгије врши исплату прихода физичком лицу по основу рада које се обавља на територији друге државе - ван територије Европске уније, као и ван територије Републике Србије, сагласно уговору о раду закљученом према прописима Белгије, а које лице је сагласно

прописима те државе запослено и пријављено на обавезно социјално осигурање).

6. Порески третман примања запосленог по основу новчаног зајма који добије од послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-741/2022-04 од 27.4.2023. год.)

Како се наводи, привредно друштво - послодавац намерава да својим запосленима одобри и да новчани зајам, по основу уговора о зајму који ће закључити са сваким запосленим појединачно. Истиче се да би послодавац запосленима омогућио различите врсте зајмова - наменски и ненаменски, каматни и бескаматни, дугорочни и краткорочни, као и да би неки зајмови били необезбеђени, а неки обезбеђени хипотеком на непокретности у Србији и/или залогом на правима.

Одредбом члана 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном

надокнадом или непосредним плаћањем, сагласно одредби члана 14. став 1. Закона.

Основицу пореза на зараду за наведена примања, осим хартија од вредности, представља:

- 1) номинална вредност бонова и новчаних потврда,
- 2) цена која би се постигла продајом робе на тржишту,
- 3) цена која би се постигла на тржишту за услугу, односно погодност која се чини обвезнику,
- 4) новчана вредност покривених расхода, увећана за припадајући порез и доприносе за обавезно социјално осигурање које из зараде плаћа запослени (члан 14. став 4. Закона).

Ако је запослени по основу примања из тач. 1) до 4) став 5. овог члана Закона извршио новчана плаћања исплатиоцу зараде, основицу пореза на зараду чини разлика између вредности тих примања и новчаних плаћања која запослени врши исплатиоцу зараде, увећана за припадајуће обавезе из зараде, односно код самоопорезивања разлика између прихода који је примио, односно из кога је дужан да плати припадајуће обавезе из зараде и новчаних плаћања која је извршио (члан 14. став 5. Закона).

Одредбом члана 13. 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 је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 - УС, 113/17 и 95/18 - аутентично тумачење) прописано је да се зарада из члана 104. став 1. овог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (став 3. члан 105. Закона о раду).

Одредбом члана 557. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - УС и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99 - др. пропис, 23/99 - исправка, 35/99 - др. пропис и 44/99 - др. пропис, „Службени гласник РС“, бр. 18/20) прописано је да се уговором о зајму обавезује зајмодавац да преда у својину зајмопримцу одређену количину новца или којих других заменивих ствари, а зајмопримац се обавезује да му врати после извесног времена исту количину новца, односно исту количину ствари исте врсте и истог квалитета.

Зајмопримац се може обавезати да уз главницу дугује и камату (члан 558. став 1. Закона о облигационим односима).

Имајући у виду законске одредбе и наводе у захтеву, када послодавац сагласно општем акту или уговору о раду одобри запосленом зајам са роком отплате на одређени временски период и с тим у вези закључи уговор о зајму са запосленим, у случају када запослени на терет средстава своје зараде (умањене за износ припадајућег пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на терет запосленог) у року и у целости врати дуг (који није нижи од новчаног износа који је запослени као зајмопримац

примио), наведено примање по основу зајма не сматра се зарадом и не обрачунавају се и не плаћају порез и доприноси за обавезно социјално осигурање.

Уколико запослени уопште не врати дуг или не врати дуг у целости (исплати дуг у висини новчаног износа који је нижи од дугованог износа, тј. износа који је примио), износ дуга који није враћен као разлика између дугованог и исплаћеног представљао би погодност која има карактер примања запосленог које подлеже опорезивању порезом на доходак грађана и плаћању доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде.

Када је уговорено да по основу зајма запослени уз главницу дугује и камату, у случају када запослени врати главницу, али уопште не врати дуговану камату или је врати у висини која је нижа од дуговане, износ камате који није враћен представљао би погодност која има карактер примања запосленог које подлеже опорезивању порезом на доходак грађана и плаћању доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде.

На порески третман примања запосленог по основу зајма добијеног од послодавца не утичу околности које се односе на период отплате дуга, камату, намену, отплату на рате, уговорену залогу.

Када је уговором о зајму предвиђено да уколико запослени у року који је краћи од уговореног у целости врати дуговану главницу и камату, тј. врати пре доспелости, има право на повраћај уплаћене камате, сматрамо да се износ који по основу камате послодавац уплати на рачун запосленог не сматра зарадом запосленог.

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

7. Остваривање права на пореску олакшицу по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-157/2023-04 од 26.4.2023. год.)

Према одредби члана 21 и став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон), који члан је у примени од 1. марта 2022. године, послодавац - правно лице, који у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обавља истраживање и развој, ослобађа се обавезе плаћања 70% обрачунатог и обустављеног пореза из зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, сразмерно времену које таква лица проведу на пословима истраживања и развоја у односу на пуно радно време.

Лицем које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја сматра се лице које ради на спровођењу пројекта на начин да је непосредно укључено у идентификовање и решавање одговарајућих процесних или техничких проблема или задатака повезаних са конкретним пројектом (члан 21 и став 2. Закона).

Према члану 21 и став 3. Закона, ангажовањем на пословима истраживања и развоја у смислу става 2. овог члана не сматрају се активности повезане са директним или индиректним надзором над спровођењем пројекта или активности подршке у вези са спровођењем пројекта.

Истраживањем, у смислу става 1. овог члана, сматра се оригинално и 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 у циљу производње нових или значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 21и став 4. Закона).

Према одредби члана 21и став 5. Закона, ослобођење из става 1. овог члана могу да користе правна лица која истраживање и развој спроводе за свој рачун и задржавају власништво на нематеријалној имовини која може настати истраживањем и развојем.

Послодавац који за одређено лице користи било коју врсту подстицаја који су уређени одговарајућим законом, осим када користи ослобођење у складу са одредбом закона којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање која се односи на исту врсту олакшице, по основу заснивања радног односа са тим лицем нема право да за то лице оствари пореско ослобођење из овог члана (члан 21и став 7. Закона).

Одредбама члана 45з 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) уређена је истоверсна олакшица у погледу ослобођења од обавезе плаћања 100% доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја.

Правилником о условима и начину остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде запослених на истраживању и развоју („Службени гласник РС“, бр. 48/22) ближе су уређени услови

и начин остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, у складу са чланом 21и Закона.

Имајући у виду наведене одредбе Закона, послодавац нема право да за одређено лице које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја оствари пореско ослобођење из члана 21и Закона у случају када послодавац за то лице користи било коју врсту подстицаја који су уређени одговарајућим законом, осим када користи ослобођење у складу са чланом 45з Закона о доприносима.

Лицем које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја сматра се лице које ради на спровођењу пројекта на начин да је непосредно укључено у идентификовање и решавање одговарајућих процесних или техничких проблема или задатака повезаних са конкретним пројектом.

Наведеним чланом Закона, као услов за коришћење пореске олакшице нису наведене околности које се односе на радноправни статус лица, било као новозапосленог код послодавца, било као лица које је у радном односу код послодавца и пре него што је он започео да користи пореску олакшицу из члана 21и Закона.

Сходно томе, послодавац који је у претходном периоду (у конкретном случају, почев од 1. фебруара 2022. године закључно са 31. децембром 2022. године) по основу заснивања радног односа са одређеним физичким лицем остваривао право на пореско ослобођење (у конкретном случају, према члану 21ж Закона), у случају када је престало право на коришћење наведеног пореског ослобођења, може да користи пореско ослобођење по основу зараде тог физичког лица сагласно члану 21и Закона уколико и физичко лице и послодавац испуњавају услове прописане тим чланом Закона и Правилником (да се физичко лице сматра лицем које је непосредно

ангажовано на пословима истраживања и развоја, а послодавац да је правно лице који у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обавља истраживање и развој).

Околност да је послодавац у претходном периоду за одређено физичко лице користио другу врсту пореске олакшице (у конкретном случају, према члану 21ж Закона), по нашем мишљењу не представља околност из члана 21и став 7. Закона која искључује право на коришћење пореске олакшице (случај када се истовремено користи друга олакшица) по основу зараде тог лица које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја сагласно члану 21и Закона и Правилника.

8. Остваривање права на коришћење ослобођења од обавезе плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица у случају када је физичком лицу одобрена субвенција за самозапошљавање жена у једнократном износу за оснивање привредног субјекта и уговорена новчана средства уплаћена на рачун тог новооснованог привредног субјекта, а то привредно друштво заснује радни однос са тим физичким лицем (оснивачем друштва) у својству директора друштва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1294/2021-04 од 26.4.2023. год.)

Према наводима у допису и достављеним прилозима, физичко лице је конкурисало преко Националне службе за запошљавање за доделу субвенције за самозапошљавање жена на територији Града, и по одобравању субвенције, физичко лице је закључило уговор о међусобним правима и обавезама у реализацији одобрене субвенције за самозапошљавање жена. Уговор је дана 17. августа 2020. године закључен између Националне службе за

запошљавање - Филијала Града (у даљем тексту: НСЗ), Градске управе за привреду Града (у даљем тексту: Градска управа) и физичког лица као кориснице субвенције. Одредбама овог уговора уређују се међусобна права и обавезе између НСЗ, Градске управе и кориснице субвенције ради спровођења Одлуке о одобравању субвенције за samozapoшљавање жена на територији Града у 2020. години и реализација одобрене субвенције у једнократном износу за оснивање конкретног (у уговору именованог) привредног субјекта. У уговору је наведено да додељена субвенција представља државну помоћ мале вредности (*de minimis* државна помоћ), као и да се корисница субвенције обавезује да даном потписивања наведеног уговора достави НСЗ доказ о регистрацији привредног субјекта. Истиче се да су непосредно након потписивања наведеног уговора, на рачун именованог и регистрованог привредног друштва (а не на рачун физичког лица) уплаћена уговорена новчана средства за реализацију субвенције. Указује се и да је наведено новоосновано привредно друштво, по основу заснивања радног односа са тим физичким лицем (оснивачем тог друштва) у својству директора поменутог друштва, користило олакшицу за запошљавање новозапосленог квалификованог лица.

Одредбом члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да се послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице) ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Сагласно одредби члана 21ж став 6. Закона, квалификованим новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра се и лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 30. априла 2020. године није имало статус осигураника запосленог, осигураника самосталних делатности као предузетник, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је статус осигураника запосленог, односно статус осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан стекло у периоду од 1. маја 2020. године до 31. децембра 2020. године заснивањем радног односа код послодавца из става 1. овог члана или код другог послодавца.

Послодавац који за одређено лице користи било коју врсту подстицаја који су уређени одговарајућим законом, осим када користи ослобођење у складу са одредбом закона којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање која се односи на исту врсту олакшице, по основу заснивања радног односа са тим лицем нема право да за то лице оствари пореско ослобођење из овог члана (члан 21ж став 17. Закона).

Истоврсна олакшица која се односи на ослобођење од плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу заснивања радног односа са квалификованим новозапосленим лицем уређена је одредбама члана 45ђ Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон о доприносима).

Одредбом члана 43. став 1. тачка 4) Закона о запошљавању и осигурању за случај незапослености („Службени гласник РС“, бр. 36/09, 88/10, 38/15, 113/17 - др. закон, 113/17 и 49/21, у даљем тексту:

Закон о запошљавању) прописано је да су мере активне политике запошљавања активности усмерене ка унапређењу запослености и то подршка samozapošljavanju .

Самозапошљавање, у смислу овог закона, је оснивање радње, задруге, пољопривредног газдинства или другог облика предузетништва од стране незапосленог или удруживањем више незапослених, као и оснивање привредног друштва уколико оснивач заснива у њему радни однос (члан 51. став 2. Закона о запошљавању).

Уговором се уређују међусобна права и обавезе Националне службе и незапосленог који остварује право на подршку samozapošljavanju (члан 51. став 3. Закона о запошљавању).

Имајући у виду наведено, подршка samozapošljavanju у складу са Законом о запошљавању, као мера активне политике запошљавања, реализује се обезбеђивањем новчаних средстава и пружањем стручне помоћи коју може да оствари незапослени који се samozapošljava, а samozapošljavanje, у смислу овог закона, је између осталог оснивање привредног друштва уколико оснивач заснива у њему радни однос.

Како према члану 21ж став 17. Закона послодавац који за одређено лице користи било коју врсту подстицаја који су уређени одговарајућим законом (осим када користи ослобођење у складу са одредбом закона којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање која се односи на исту врсту олакшице) по основу заснивања радног односа са тим лицем нема право да за то лице оствари пореско ослобођење из овог члана, сматрамо да у случају када су новчана средства (у једнократном износу) уплаћена на рачун новооснованог привредног друштва са којим ће, као са послодавцем, физичко лице (за чије samozapošljavanje су на рачун привредног субјекта уплаћена новчана средства) засновати радни однос као лице које је запослено у сопственом привредном друштву (у конкретном случају, у својству директора), послодавац - новоосновано привредно друштво по основу заснивања радног

односа са тим физичким лицем користи подстицај у смислу наведеног члана Закона по основу заснивања радног односа са тим лицем.

Напомињемо да је давање мишљења у вези са остваривањем права према Закону о запошљавању у надлежности Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања.

9. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода који физичко лице оствари у случају продаје непокретности коју је у свом власништву имао непрекидно најмање десет година и, с тим у вези, обавеза подношења пореске пријаве

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-378/2023-04 од 20.4.2023. год.)

Како се наводи, физичко лице је од 2008. године било власник непокретности стана, који је продало 2023. године.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом стварних права на непокретностима.

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

Одредбом члана 72а став 1. тачка 5) Закона прописано је да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра разлика настала преносом права, удела или хартија

од вредности, када је обвезник извршио пренос права, удела или хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година.

Одредбом члана 95. став 1. тачка 1) Закона прописано је да је обвезник који у току године изврши пренос права по основу којег може настати капитални добитак или губитак у складу са овим законом, дужан да поднесе пореску пријаву најкасније у року од 30 дана од дана када је остварио или започео остваривање прихода по основу преноса стварних права на непокретностима, ауторских и сродних права и права индустријске својине и удела у капиталу правних лица.

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице изврши пренос уз накнаду стварног права на непокретности које је пре преноса имало у свом власништву непрекидно најмање десет година, а током периода власништва није долазило до промене процента права, приход који по том основу оствари као разлику између продајне и набавне цене права не подлеже опорезивању порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 5) Закона.

За примање које је, сагласно Закону, изузето од опорезивања (није предмет опорезивања), уколико су испуњени услови прописани Законом за остваривање пореског изузимања, пореска пријава за утврђивање пореза на доходак грађана по том основу се не подноси и порез се не утврђује и не плаћа. С тим у вези, у случају преноса уз накнаду стварног права на непокретности, по ком основу су испуњени услови за пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) Закона, пореска пријава за утврђивање пореза на доходак грађана по том основу се не подноси.

10. Остваривање права на олакшицу по основу заснивања радног односа са новозапосленим лицима у случају када је

привредно друштво са Националном службом за запошљавање закључило уговор о финансирању програма обуке на захтев послодавца, а Национална служба за запошљавање се обавезала да ће финансирати трошкове обуке, уплатом новчаних средстава на текући рачун послодавца, а додељена средства представљају државну помоћ мале вредности (de minimis државна помоћ)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-778/2022-04 од 20.4.2023. год.)

Према наводима у допису и достављеним прилозима, привредно друштво је са Националном службом за запошљавање закључило уговор о финансирању програма обуке на захтев послодавца. Овим уговором уређена су међусобна права, обавезе и одговорности уговорних страна у вези са учешћем Националне службе за запошљавање у финансирању програма обуке на захтев послодавца, као мере активне политике запошљавања, у циљу обучавања и запошљавања лица ради стицања знања и вештина потребних за обављање послова на конкретном радном месту. Према одредбама уговора, Национална служба за запошљавање се обавезује да ће финансирати трошкове обуке, уплатом новчаних средстава на текући рачун послодавца, а додељена средства представљају државну помоћ мале вредности (de minimis државна помоћ). Према уговору, послодавац се обавезује да, између осталог, у року од 30 дана од дана завршетка обуке заснује радни однос са најмање 50% полазника обуке на пословима за које су обучени и да запослена лица задржи у радном односу најкраће шест месеци од датума заснивања радног односа. У допису се указује да је послодавац (привредно друштво), по основу заснивања радног односа са физичким лицима која су завршила обуку и закључила уговор о раду са послодавцем, користило олакшицу за запошљавање новозапослених лица (у виду

повраћаја дела плаћеног пореза и доприноса по основу зараде новозапосленог лица).

Одредбом члана 21в став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 118/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да послодавац - правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник пољопривредник, који запосли ново лице има право на повраћај дела плаћеног пореза на зараду за новозапослено лице, исплаћену закључно са 31. децембром 2023. године.

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

Послодавац који за одређено лице користи било коју врсту подстицаја који су уређени одговарајућим законом, осим у складу са одредбом закона којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање која се односи на исту врсту олакшице, по основу заснивања радног односа са тим лицем нема право да за то лице оствари пореску олакшицу из овог члана (члан 21в став 8. Закона).

Истоврсна олакшица за запошљавање нових лица, као право послодавца на повраћај дела плаћених доприноса за обавезно социјално осигурање, уређена је одредбама члана 45. 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).

Према одредби члана 43. став 1. тачка 5. Закона о запошљавању и осигурању за случај незапослености („Службени гласник РС“, бр. 36/09, 88/10, 38/15, 113/17, 113/17 - др. закон и 49/21), додатно образовање и обука је мера активне политике запошљавања као активност усмерена ка унапређењу запослености.

Према одредбама члана 52. ст. 2. и 3. Закона о запошљавању и осигурању за случај незапослености, додатно образовање и обуку организује Национална служба за запошљавање или агенција на захтев послодавца или за потребе тржишта рада, а трошкове додатног образовања и обуке које организује Национална служба за запошљавање на захтев послодавца сноси послодавац или Национална служба за запошљавање до износа расположивих средстава, у складу са општим актом.

Евиденција о лицу које тражи запослење почиње да се води даном пријављивања Националној служби за запошљавање, а престаје када наступи неки од основа за брисање из евиденције, односно за престанак вођења евиденције, у складу са законом (члан 86. Закона о запошљавању и осигурању за случај незапослености).

Одредбом члана 79. Правилника о критеријумима, начину и другим питањима од значаја за спровођење мера активне политике запошљавања („Службени гласник РС“, бр. 102/15, 5/17 и 9/18) прописано је да се обуке на захтев послодавца организују ради стицања знања и вештина потребних за обављање послова на конкретном радном месту, на захтев послодавца, уколико на евиденцији незапослених Националне службе за запошљавање нема лица са потребним знањима и вештинама.

Према члану 28. Правилника о ближој садржини података и начину вођења евиденција у области запошљавања („Службени гласник РС“, бр. 15/10, 7/19 и 51/19), о подацима у вези евиденција које води Национална служба за запошљавање издаје уверење.

Имајући у виду наведено, послодавац који запосли ново лице може да оствари право на олакшицу из члана 21в Закона и члана 45. Закона о доприносима у случају када закључи уговор о раду са лицем које је пре заснивања радног односа било код Националне службе за запошљавање без прекида пријављено као незапослено најмање шест месеци, а лице које се сматра приправником најмање три месеца.

Сходно томе, послодавац који закључи уговор о раду са физичким лицем које је пре заснивања радног односа код Националне службе за запошљавање било без прекида пријављено као незапослено у прописаном периоду (најмање шест, односно три месеца), што се утврђује на основу података из евиденције незапослених коју води Национална служба за запошљавање, односно уверења које издаје у вези са том евиденцијом сагласно прописима којима се уређује запошљавање и осигурање за случај незапослености, по нашем мишљењу може да користи олакшицу за то новозапослено лице сагласно члану 21в Закона и члану 45. Закона о доприносима. Околност да је то лице током наведеног периода у оквиру додатног образовања и обуке, као мере активне политике запошљавања, као незапослено било укључено у програм обуке на захтев послодавца, није од значаја за коришћење олакшице уколико оно током наведеног периода задржава статус незапосленог лица на евиденцији Националне службе за запошљавање сагласно прописима којима се уређује запошљавање и осигурање за случај незапослености.

АКЦИЗЕ

1. Да ли се отпремни или други документ о утрошку деривата нафте који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе за обављање делатности превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари доставља само у случају када захтев за рефакцију плаћене акцизе подноси увозник, произвођач, односно овлашћени дистрибутер деривата нафте или ту обавезу имају и сва остала лица која подносе захтев за рефакцију плаћене акцизе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00457/2023-04 од 11.5.2023. 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.

Према ст. 3. и 5. истог члана Закона прописано је да 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, као и произвођач, односно увозник истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Одредбом члана 5. став 1. тачка 6) Правилника 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) 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, између осталог, поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, односно биогорива, у случају када захтев подноси увозник, произвођач, односно овлашћени дистрибутер деривата нафте, односно биогорива који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе за обављање делатности превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

Према одредби члана 8. став 3. тач. 18) до 21) Правилника прописано је да уз захтев за рефакцију правно лице, односно

предузетник подноси одговарајуће доказе у зависности од делатности за коју је регистрован и стварно обавља, и то:

- отпремни или други документ о утрошеним дериватима нафте, односно биогоривима које је увозник, произвођач, односно овлашћени дистрибутер деривата нафте искористио за транспортне сврхе у смислу члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника када захтев подноси увозник, произвођач, односно овлашћени дистрибутер тих деривата нафте, односно биогорива;

- извештај утрошка деривата нафте, односно биогорива за превозна средства која учествују у јавном превозу, односно у превозу за сопствене потребе из претходне године:

- извештај угрошка деривата нафте, односно биогорива за превозна средства која учествују у јавном превозу, односно у превозу за сопствене потребе, у кварталу за који се подноси захтев;

- отпремни документ, односно други извештај утрошка деривата нафте, односно биогорива за превозна средства која се користе за сопствене потребе за превоз деривата нафте, односно биогорива.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, уз сваки појединачни захтев за рефакцију плаћене акцизе увозник, произвођач, односно овлашћени дистрибутер деривата нафте доставља отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, који се као моторно гориво за транспортне сврхе за обављање делатности превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и у случају када ова лица превозна средства користе за сопствене потребе за превоз деривата нафте, односно биогорива.

Остала лица купци-крајњи корисници деривата нафте уз сваки појединачни захтев за рефакцију плаћене акцизе, поред других прописаних одговарајућих доказа у зависности од делатности за коју су регистрована и коју стварно обављају, достављају и извештај о утрошку деривата нафте, односно биогорива за превозна средства

која учествују у јавном превозу, односно у превозу за сопствене потребе у периоду за који се подноси захтев.

Према томе, уз сваки појединачни захтев за рефакцију плаћене акцизе, поред осталих доказа прописаних Правилником, увозник, произвођач, односно овлашћени дистрибутер деривата нафте доставља отпремни или други документ о утрошку деривата нафте за период за који се подноси захтев за рефакцију акцизе када 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. Друга лица купци-крајњи корисници деривата нафте који се користе у транспортне сврхе уз сваки појединачни захтев за рефакцију плаћене акцизе, поред осталих доказа прописаних Правилником, достављају извештај утрошка деривата нафте, односно биогорива за превозна средства која учествују у јавном превозу, односно у превозу за сопствене потребе, у кварталу за који се подноси захтев.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Да ли је произвођач обвезник накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада у случају када су производи произведени у слободној зони и промет тих производа је извршен у слободној зони?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-284/2023-04 од 12.4.2023. год.)

Према одредби члана 140. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис, 15/21 - др. пропис и 15/23 - др. пропис, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада је произвођач, односно увозник тих производа који те производе ставља на тржиште у Републици Србији или их користи као крајњи потрошач, односно носилац дозволе за лек.

Сходно члану 143. ст. 1. и 3. Закона, утврђивање накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада врши министарство у чијој су надлежности послови заштите животне средине решењем за календарску годину на основу Извештаја Агенције за заштиту животне средине.

Обрачунавање накнаде врши обвезник накнаде, и то:

- 1) произвођач, на дан издавања отпремнице, односно фактуре за производ;
- 2) увозник, приликом стављања производа у слободан промет у складу са царинским прописима.

Одредбом члана 1. тачка 1) Закона о слободним зонама („Службени гласник РС“, бр. 62/06) прописано је да је слободна

зона део територије Републике Србије који је посебно ограђен и означен, на коме се обављају делатности под условима утврђеним тим законом.

Према томе, произвођач је обвезник накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада када те производе ставља на тржиште у Републици Србији, односно продаје и дужан је да обрачунавање накнаде врши на дан издавања отпремнице, односно фактуре за производ.

Имајући у виду да је слободна зона део територије Републике Србије, са аспекта Закона, када предметно привредно друштво, као произвођач производа који после употребе постају посебни токови отпада, стави свој производ на тржиште у Републици Србији, односно изврши продају тог производа (па и у оквиру слободне зоне) он јесте обвезник накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада. За обвезника накнаде није од утицаја намера купца да изврши даљу продају тог производа.

ЦАРИНЕ

1. Царински поступак активног оплемењивања семена кукуруза и сунцокрета, као и обрачун увозних дажбина приликом стављања споредно добијеног производа у поступку активног оплемењивања у слободан промет
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00184/2023-17 од 03.5.2023. год.)

Сагласно члану 220. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 91/19 - др. закон, 144/20, 118/21 и 138/22), у поступку активног оплемењивања страна роба може се употребити на царинском подручју Републике Србије у једној или више радњи прераде, а да та роба не подлеже:

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

Радње прераде, у смислу члана 4. тачка 37) Царинског закона, подразумевају:

- 1) обраду робе, укључујући њену монтажу или склапање или њену уградњу у другу робу,
- 2) прераду робе,
- 3) уништавање робе,
- 4) поправку робе, укључујући обнављање и њено оспособљавање за употребу,
- 5) употребу робе која не треба да се нађе у добијеним производима, али која омогућава или олакшава производњу тих производа, и ако је у потпуности или делимично употребљена у процесу производње (помоћна средства у производњи).

Такође, у члану 184. став 1. Царинског закона прописано је да се одобрење царинског органа захтева, између осталог, и за поступак активног оплемењивања. У ставу 5. истог члана прописано је да, осим ако није другачије предвиђено, ово одобрење даје се само лицима која испуњавају све следеће услове:

1) пословно су настањени на царинском подручју Републике Србије;

2) пруже неопходне доказе о исправном вођењу послова; сматра се да овлашћени привредни субјекат за царинска поједностављења испуњава овај услов ако је активност која се односи на тај посебан поступак узета у обзир у одобрењу из члана 27. став 3. тачка 1) овог закона;

3) ако за царински дуг или остале дажбине које могу настати за робу стављену у посебан поступак дају обезбеђење у складу са чланом 77. овог закона;

4) спроводе радње прераде робе или уговарају да се оне спроведу одређеним редом.

У члану 184. став 6. Царинског закона наведено је да, осим ако је другачије предвиђено у ставу 5. овог члана, одобрење из става 1. даје се само ако:

1) царински орган може да врши царински надзор без увођења административних мера које су несразмерне привредним потребама;

2) суштински интереси домаћих произвођача не би били угрожени одобрењем за поступак оплемењивања (економски услови).

При томе, сматра се да суштински интереси домаћих произвођача нису угрожени, односно сматра се да су испуњени економски услови, осим ако постоје докази о супротном, а ако постоји доказ да суштински интереси домаћих произвођача могу бити угрожени, испитивање економских услова се врши на начин прописан Уредбом о царинским поступцима и царинским

формалностима („Службени гласник РС“, бр. 39/19, 8/20, 132/21 и 144/22).

У погледу рока за окончање поступка активног оплемењивања, указали бисмо на члан 221. Царинског закона, којим је прописано да царински орган одређује рок у којем поступак активног оплемењивања треба да се оконча, у складу са чланом 187. овог закона. Овај рок тече од дана када је страна роба стављена у поступак, а одређује се узимајући у обзир време потребно за обављање радње прераде и окончање поступка. Царински орган може одобрити разумно продужење утврђеног рока, на образложен захтев носиоца одобрења.

Такође, када је реч о року за окончање поступка активног оплемењивања, треба имати у виду и да је чланом 285. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник РС“, бр. 39/19, 8/20, 132/21 и 144/22) прописано да ако је одобрење издато у складу са чланом 184. став 1. тачка 1) Царинског закона (где спада и одобрење за поступак активног оплемењивања), рок важења одобрења не може бити дужи од пет година од дана почетка важења одобрења. Међутим, ако се одобрење односи на робу из глава 1 до 24 Царинске тарифе, рок важења одобрења не може бити дужи од три године. У члану 288. ове уредбе прописано је да царински орган, на захтев носиоца поступка, може продужити рок за окончање наведен у одобрењу издатом у складу са чланом 184. став 1. Царинског закона.

Према томе, имајући у виду све претходно наведено, као и чињеницу да се у конкретном случају ради, како наводите у допису, о активном оплемењивању семена кукуруза и сунцокрета (роба из Главе 10 и 12 Царинске тарифе), рок важења одобрења за поступак активног оплемењивања ове робе не може бити дужи од три године. Међутим, имајући у виду одредбу садржану у члану 221. Царинског закона, као и одредбу члана 288. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима, првобитно одређени рок за окончање

поступка активног оплемењивања царински орган може продужити на образложен захтев носиоца одобрења, при чему царинским прописима није прописан максимални рок трајања поступка активног оплемењивања, нити је прописан максимални рок за који се може продужити првобитно издато одобрење за поступак активног оплемењивања.

Ипак, имајући у виду да у допису наводите да увоз предметне робе остварујете на основу добијене сагласности/дозволе Министрства пољопривреде Управе за заштиту биља, у којој је наведен рок у ком произведена/дорађена роба мора бити поново извезена, потребно је да о истом водите рачуна приликом окончања поступка активног оплемењивања.

У погледу вашег другог питања „да ли се на поменути процес примењује поступак Е01 или Е02“, најпре, указали бисмо да је Правилником о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку („Службени гласник РС“, бр. 42/19, 51/19, 58/19, 65/19, 74/19, 96/19, 11/20, 43/20, 126/20, 6/21, 49/21, 66/21, 80/21, 129/21, 10/22, 42/22, 90/22, 139/22, 143/22 и 25/23), у Прилогу 8, део XXIV. Приложене исправе и додатне информације, у табели 2, прописано да се у рубрици 44 царинске декларације (Додатне информације/Поднете исправе/Потврде и одобрења) шифра Е01 користи за претходно одобрење за поступак активног оплемењивања, а шифра Е02 се користи уколико је декларација и захтев и одобрење за поступак активног оплемењивања.

У вези са претходно изнетим, подсетили бисмо да је у члану 184. став 1. Царинског закона прописано да се одобрење царинског органа захтева, између осталог, и за поступак активног оплемењивања, а истим чланом прописани су и услови за издавање тог одобрења. Међутим, овде бисмо указали и да је чланом 273. став 1. тачка 3) Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима прописано да се декларација сматра захтевом за

одобрење ако се роба ставља у поступак активног оплемењивања, а сматра се да су економски услови за ту робу, у складу са чланом 277. ове уредбе, испуњени. Уколико се, пак, не сматра да су испуњени економски услови у смислу поменутог члана 277, потребно је извршити испитивање тих услова у складу са чланом 276. Уредбе. У том случају, декларација се не може сматрати захтевом за одобрење поступка активног оплемењивања, већ је потребно поднети захтев за издавање одобрења за поступак активног оплемењивања прописан Прилогом 25 Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку.

Према томе, имајући у виду претходно цитиране одредбе царинских прописа, да ли ће у рубрику 44 декларације бити уписана шифра E01 или E02 зависиће од тога да ли је издато одобрење за поступак активног оплемењивања (које би онда требало да буде и приложено уз декларацију) или не постоји претходно издато одобрење за поступак активног оплемењивања већ декларација истовремено представља и захтев за одобрење поступка активног оплемењивања.

На крају, у погледу питања како се врши обрачун увозних дажбина приликом стављања у слободан промет споредно добијеног производа (прекрупа), указали бисмо, најпре, на опште правило за обрачун износа увозних дажбина садржано у члану 73. став 1. Царинског закона, којим је прописано да се износ увозних дажбина обрачунава на основу правила за обрачунавање дажбина која су важила за одређену робу у време када је царински дуг за ту робу настао. При томе, сагласно члану 65. Царинског закона, царински дуг за робу која се ставља у слободан промет настаје у време прихватања декларације за тај царински поступак. С друге стране, у члану 74. став 4. Царинског закона садржано је посебно правило за обрачун износа увозних дажбина које се тиче активног оплемењивања. Наиме, према члану 74. став 4. Царинског закона,

ако је царински дуг настао за добијене производе који су резултат поступка активног оплемењивања, износ увозних дажбина који одговара таквом дугу се, на захтев декларанта, одређује на основу тарифног сврставања, царинске вредности, количине, природе и порекла робе стављене у поступак активног оплемењивања у време прихватања декларације за ту робу.

Према томе, ако се споредни добијени производ у поступку активног оплемењивања ставља у слободан промет, примениће се опште правило за обрачун износа увозних дажбина садржано у члану 73. Царинског закона, осим уколико не постоји захтев декларанта да се примени посебно правило за обрачун износа увозних дажбина из члана 74. став 4. Царинског закона, тј. да се износ увозних дажбина који одговара таквом дугу одређује на основу тарифног сврставања, царинске вредности, количине, природе и порекла робе стављене у поступак активног оплемењивања у време прихватања декларације за ту робу, о чему се исти опредељује приликом попуњавања рубрике 16 захтева за одобрење активног оплемењивања, како је прописано у Прилогу 26 Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку.

2. Поступање са ускладиштеном робом која је остала у царинском складишту чији је власник брисан из регистра привредних субјеката и нема правног следбеника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00269/2023-17 од 06.4.2023. год.)

Чланом 205. став 1. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 91/19 - др. закон, 144/20, 118/21 и 138/22) прописано је да се у поступку царинског складиштења страна роба може смештати у просторијама или на другом месту које је царински орган одобрио за тај поступак и које је под царинским надзором

(царинска складишта). У ставу 2. истог члана, прописано је да царинско складиште може бити јавно царинско складиште, које може да користи свако лице ради складиштсња робе или приватно царинско складиште, намењено за смештај робе од стране носиоца одобрења за царинско складиштење.

Чланом 203. Царинског закона прописано је да држање робе у поступку смештаја није временски ограничено. Изузетно, царински орган може одредити рок до којег се поступак смештаја мора окончати, нарочито ако врста и природа робе могу, у случају дуготрајног смештаја, представљати претњу по здравље луди, животиња и биљака или по животну средину.

Што се тиче навода из дописа који се односе на уступање робе у корист државе, најпре указујемо да је чланом 173. Царинског закона прописано да страну робу и домаћу робу стављену у поступак употребе у посебне сврхе може, уз претходну сагласност царинског органа, да уступи држави носилац поступка или када је то прихватљиво, држалац робе. С тим у вези, указали бисмо да је чланом 4. став 1. тачка 34) Царинског закона дефинисано да је држалац робе лице које је власник робе или које има слична права располагања робом или које има физичку контролу над робом. Такође, оно што бисмо посебно истакли је примена члана 263. став 1. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник“, бр. 39/19, 8/20, 132/21 и 144/22) којим је прописано да царински орган може одбити давање сагласности за уступање робе у корист државе у складу са чланом 173. Царинског закона ако је испуњен било који од следећих услова:

- 1) роба се не може продати у царинском подручју Републике Србије или би трошак те продаје био несразмеран вредности робе;
- 2) робу треба уништити.

Имајући у виду да предметна компанија, према подацима Агенције за привредне регистре, има уписано заложно право на предметној роби (што и наводите у вашем допису), те и да сте

држалац исте (у смислу члана 4. став 1. тачка 34) Царинског закона), као и чињеницу да се ради о страниј роби, ваша компанија је дужна да предузме све одговарајуће мере како би решила статус предметне робе, о чему сте већ и обавештени актом царинарнице Кладово (који се налази у прилогу Вашег дописа). С тим у вези, уколико постоји намера уступања предметне робе држави (што се може закључити из вашег дописа), потребно је да се обратите надлежном царинском органу са захтевом да предметну робу (опрему) уступите држави, а надлежни царински орган ће одлучити да ли ће дати сагласност за то уступање, у смислу цитираног члана 263. став 1. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима.

3. Отварање јавног царинског складишта за смештај стране и домаће робе

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00288/2023-17 од 05.4.2023. год.)

Чланом 184. став 1. тачка 2) Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 91/19, 144/20, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да се одобрење царинског органа захтева за управљање царинским складиштем, осим ако је држалац простора за смештај сам царински орган. Истим чланом у ставу 5. прописано је да, осим ако није другачије предвиђено, одобрење из става 1. овог члана даје се само лицима која испуњавају све следеће услове:

1) пословно су настањени на царинском подручју Републике Србије;

2) пруже неопходне доказе о исправном вођењу послова; сматра се да овлашћени привредни субјекат за царинска поједностављења испуњава овај услов ако је активност која се односи на тај посебан поступак узета у обзир у одобрењу из члана 27. став 3. тачка 1) овог закона;

3) ако за царински дуг или остале дажбине које могу настати за робу стављену у посебан поступак, дају обезбеђење у складу са чланом 77. овог закона.

Одредбама члана 17. Закона прописана су правила у вези са подношењем захтева и доношењем одлука по захтеву које се односе на примену царинских прописа.

Даље, чланом 202. Закона прописано је да се поступку смештаја страна роба може смештати на царинском подручју Републике Србије, а да не подлеже:

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

Такође, посебно указујемо да је у ставу 5. истог члана прописано да царински орган може, ако постоји економска потреба и ако нема сметњи за спровођење царинског надзора, одобрити смештај домаће робе у царинском складишту и за ту робу се не сматра да је у поступку царинског складиштења.

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

Чланом 207. Закона прописано је да су носилац одобрења и носилац поступка одговорни за:

- 1) обезбеђивање да се роба у поступку царинског складиштења не изузима испод царинског надзора; и
- 2) испуњавање обавеза које произлазе из смештаја робе обухваћене поступком царинског складиштења.

Такође, чланом 186. Закона прописано је да носилац одобрења, носилац поступка и сва лица која обављају делатност која укључује смештај, обраду или прераду робе или продају или куповину робе у слободним зонама, воде одговарајуће евиденције на начин који је одобрио царински орган, осим за поступак транзита или ако је другачије предвиђено овим законом и прописима донетим на основу овог закона. Евиденција садржи податке који омогућавају царинском органу да надзире царински поступак у који је роба стављена, нарочито у погледу идентификације робе стављене у тај поступак, њеног царинског статуса и њеног кретања. Сматра се да овлашћени привредни субјекат за царинска поједностављења испуњава ове обавезе ако је његова евиденција одговарајућа за потребе посебног поступка у који је роба стављена.

На крају, актом Управе царина број 148-I-030-01-482/2019 од 21.11.2019. године ближе је објашњен поступак царинског складиштења где је, између осталог, наведено да када се домаћа роба смешта у царинско складиште (без обзира на врсту или тип) на основу комерцијалног документа (нпр. отпремнице, фактуре и сл.) евиденција држаоца царинског складишта мора бити таква да омогућава царински надзор над робом, роба мора бити обележена (нпр. путем налепнице „домаћа роба“ и сл.), а евиденцију мора одобрити царински орган.

Према томе, имајући у виду све претходно наведено, указујемо да сврха отварања царинског складишта јесте смештај првенствено стране робе, а не домаће, из ког разлога сматрамо да се у царинско складиште не може смештати претежно домаћа роба, већ страна.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице исплаћује прокуристи - физичком лицу које је порески резидент Аустрије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-40/2019-04 од 23.5.2023. год.)

I Са становишта опорезивања прихода физичких лица, сагласно одредби члана 8. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДГ), обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент за доходак остварен на територији Републике Србије.

Одредбом члана 85. став 1. тачка 13) ЗПДГ прописано је да се осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца, осим прихода из тачке 1) овог става.

Осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону (члана 85. став 1. тачка 16) ЗПДГ).

Обвезник пореза на друге приходе је физичко лице које оствари приходе из става 1. овог члана (члан 85. став 2. ЗПДГ).

Основицу пореза на други приход чини опорезиви приход као разлика између бруто прихода и нормираних трошкова у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 3. ЗПДГ.

Стопа пореза на остале приходе износи 20% (члан 86. став 1. ЗПДГ).

Одредбом члана 99. став 1. тачка 9) ЗПДГ прописано је да се по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују и плаћају порези на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник пашалац.

Према члану 101. ЗПДГ, порез по одбитку из члана 99. овог закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано.

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

Уговор је, са почетком примене од 1. јануара 2019. године, измењен решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/18).

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

Члан 14. (Самосталне личне делатности) Уговора прописује:

„(I) Доходак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Аустрије) од професионалних делатности или од других самосталних делатности опорезује се

само у тој држави (у конкретном случају, Републици Аустрији), осим:

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

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

(2) Израз „професионалне делатности“, посебно, обухвата самосталне научне, књижевне, уметничке, образовне или наставне делатности, као и самосталне делатности лекара, адвоката, инжењера, архитеката, стоматолога и рачуновођа.“

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

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

Значење израза „самосталне личне делатности“ ближе је објашњено навођењем (у члану 14. став (2) Уговора) низа најчешћих примера тзв. „либералних професија“. Набрајање има искључиво

карактер објашњења и ни у ком случају није коначно. Могуће тешкоће које у примени уговора о избегавању двоструког опорезивања, у посебним случајевима, могу настати у погледу усаглашавања ставова да ли нека делатност има карактер „самосталне личне делатности“ у смислу Уговора, решавају се у поступку заједничког договарања (из члана 26. Уговора) између надлежних органа држава уговорница.

Када је реч о критеријуму „сталне базе“, као услову да се приходи лица која обављају самосталне личне делатности опорезују у држави извора (у конкретном случају, у Републици Србији) указујемо да, у складу са међународном праксом, приликом закључивања, тумачења и примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, није уобичајено да се у овом члану уговора прецизно дефинише значење израза „стална база“, али се, у пракси, под њом подразумева центар активности сталног или трајног карактера (минимум шест месеци) који резидент државе уговорнице (у конкретном случају, физичко лице - резидент Републике Аустрије) има у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) за обављање самосталних личних делатности.

С обзиром на изнето, као и на основу навода из вашег дописа (физичко лице у Републици Србији нема сталну базу; боравак физичког лица, резидента Републике Аустрије је у Републици Србији краћи од 183 дана ...), према нашем мишљењу, право опорезивања целокупне накнаде коју резидентно правно лице исплаћује нерезидентном физичком лицу за (у конкретном случају) обављање послова прокуристе који није члан органа управе резидентног правног лица, има само Република Аустрија.

Међутим, како је у члану 1. Уговора, изричито, наведено да се исти примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења из члана 14. (Самосталне личне делатности) став 1. Уговора (опорезивања накнаде која се исплаћује прокуристи) само у Републици Аустрији (што је посебна погодност предвиђена

цитираном одредбом члана 14. став 1. Уговора) неопходно да односно физичко лице из Републике Аустрије исплатиоцу прихода из Републике Србије приложи валидну потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Републике Аустрије) потписану и оверену од стране надлежних органа Републике Аустрије (на основу члана 3. - Опште дефиниције, став (1) тачка 8. Уговора, то је Савезни министар финансија или његов овлашћени представник).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни органи Републике Аустрије).

Сагласно начелу фактицитета (сходно члану 9. ЗПППА), Пореска управа, у сваком конкретном случају, утврђује чињенице (у конкретном случају, постојање сталне базе у Републици Србији, дужину боравка односног физичког лица у Републици Србији, валидност потврде о резидентности, и др.) које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода које оствари порески обвезник.

Уколико нису испуњени претходно наведени услови из Уговора и ЗПППА, примениће се одговарајуће одредбе ЗПДГ које предвиђају опорезивање односног прихода физичког лица у Републици Србији.

2. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно физичко лице из Републике Француске оствари продајом

удела у резидентном правном лицу (привредно друштво које је резидент Републике Србије) нерезидентном правном лицу из Републике Француске

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-473/2022-04 од 18.5.2023. год.)

1. Са аспекта примене Закона о порезу на доходак грађана

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

Обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент за доходак остварен на територији Републике Србије (члан 8. став 1. Закона).

Дохотком, у смислу става 1. овог члана, нарочито се сматра доходак који физичко лице оствари по основу коришћења или располагања правом на територији Републике Србије (члан 8. став 2. тачка 2) Закона).

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

Под преносом из става 1. овог члана сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (члан 72. став 2. Закона),

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

удела и хартија од вредности из става 1. овог члана (члан 72. став 4. Закона),

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, при чему се као уговорена, односно тржишна цена узима цена без пореза на пренос апсолутних права (члан 73. ст. 1. и 2. Закона).

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. Закона).

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

Имајући у виду наведене одредбе, кад физичко лице које је, у конкретном случају, држављанин и резидент Републике Француске, свој удео у привредном друштву које је резидент Републике Србије прода (нерезидентном) правном лицу из Републике Француске и по том основу оствари приход у виду разлике између продајне и набавне цене удела, тако остварени приход предмет је опорезивања порезом на доходак грађана на капитални добитак сагласно Закону.

2. Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Француске закључен је Споразум који има за циљ избегавање двоструког опорезивања у области пореза на доходак („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори“, бр. 28/75, у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1. јануара 1975. године.

Споразум је, са почетком примене од 1. јануара 2019. године, измењен решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања

добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/18, у даљем тексту: Мултилатерална конвенција).

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

Споразум, у члану 13. (Доходак од отуђења имовине - по данашњој терминологији: Капитални добитак) прописује:

„ЗАМЕЊЕН чланом 9. став 4. Мултилатералне конвенције:

„1 . Доходак који потиче од отуђења непокретних добара, како су дефинисана у члану 6. став 2. овог споразума или од отуђења учешћа или сличних права у друштву чија се актива углавном састоји из непокретних добара, подлеже порезу у држави уговорници где се ова непокретна добра налазе“,

односно:

„Следећи члан 9. став 4. Мултилатералне конвенције замењује члан 13. (Доходак од отуђења имовине - по данашњој терминологији: Капитални добитак) став 1. овог споразума:

ЧЛАН 9. МУЛТИЛАТЕРАЛНЕ КОНВЕНЦИЈЕ - Капитални добитак од отуђења акција или интереса ентитета који своју вредност остварују углавном од непокретности

За потребе овог споразума добитак који оствари резидент државе уговорнице (Француске - прим. МФ) од отуђења акција или упоредивих интереса као што су интереси у партнерству или трусту (као и удели - прим. МФ) може се опорезовати у другој држави уговорници (Републици Србији - прим. МФ) ако су, у било којем периоду током 365 дана пре отуђења, ове акције или упоредиви интереси (удели - прим. МФ) више од 50 одсто своје вредности остварили непосредно или посредно од непокретности која се

налази у тој другој држави уговорници (Републици Србији - прим. МФ).

2. Доходак који потиче од отуђења покретних добара која представљају део активе сталног места пословања које предузеће једне државе уговорнице има у другој држави уговорници, или покретна добра која сачињавају сталну базу с којом располаже резидент једне државе уговорнице у другој држави уговорници у циљу обављања неке независне делатности, подразумевајући овде овакву добит која потиче од укупног отуђења тог сталног места пословања (самог или са целим предузећем) или те сталне базе, подлеже порезу у тој другој држави.

3. Доходак који потиче од отуђења бродова или ваздухоплова који се користе у међународном саобраћају и покретних добара која служе експлоатацији поменутих бродова и ваздухоплова, подлеже порезу само у држави уговорници где се налази стварно седиште управе.“

Напомињемо да Споразум не одређује појам капиталног добитка, као ни начин његовог опорезивања, већ све то препушта националном законодавству држава уговорница (у конкретном случају, Републике Србије, као државе извора, односно Француске, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати у држави уговорници“ треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба Споразума 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 на капитални добитак што је, када је у питању Република Србија, на основу наведених одредаба Закона, неспорно).

Имајући у виду наведено, уколико су испуњени услови за примену одредбе члана 9. став 4. Мултилатералне конвенције, који је заменио члан 13. (Доходак од отуђења имовине - по данашњој

терминологији: Капитални добитак) став 1. Споразума, целокупан капитални добитак (а не само његових 50 одсто) опорезује се у Републици Србији (у свему по наведеним одредбама Закона).

Приликом утврђивања да ли се, у конкретном случају, ради о капиталном добитку од отуђења акција или упоредивих интереса (удела - прим. МФ) који више од 50 одсто своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретности која се налази у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији), надлежни порески органи требало би да утврде однос између вредности непокретности и вредности (из биланса стања) целокупне имовине привредног друштва (укључујући и имовину узету у финансијски лизинг, али не и имовину узету у пословни/оперативни лизинг, са правом коришћења преко годину дана) и то без узимања у обзир дугова и других обавеза односног привредног друштва (као и независно од чињенице да ли су обезбеђени хипотеком над непокретности о којој је, у конкретном случају, реч).

Уколико, међутим, нису испуњени услови за примену одредбе члана 9. став 4. Мултилатералне конвенције, који је заменио члан 13. (Доходак од отуђења имовине - по данашњој терминологији: Капитални добитак) став 1. Споразума, целокупан капитални добитак који резидент Републике Француске (физичко лице) оствари од продаје удела у резидентном правном лицу нерезидентном правном лицу из Републике Француске опорезује се само у Републици Француској (у свему по одредбама домаћег пореског законодавства Републике Француске).

Наведено, у складу са чланом 22. (Доходак који није изричито поменут) Споразума који прописује да: „елементи дохотка резидента једне државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Француске) који нису изричито поменути у претходним члановима овог споразума (у конкретном случају, капитални добитак који није капитални добитак из члана 13. (Доходак од отуђења имовине - по данашњој терминологији: Капитални добитак) став 1. Споразума, који је замењен чланом 9. став 4. Мултилатералне

конвенције - прим. МФ) подлежу порезу само у тој држави“ (држави резидентности оствариоца капиталног добитка, односно само у Републици Француској - прим. МФ).

Међутим, како је у члану 1. (Лица на која се односи Споразум) Споразума наведено да се Споразум примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања капиталног добитка само у Републици Француској), неопходно да нерезидентно физичко лице из Републике Француске (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Републике Француске) потписану и оверену од стране надлежних пореских органа Републике Француске (на основу члана 3. - Опште дефиниције, став 1. тачка г) под 1. Споразума, то је Министар привреде и финансија Републике Француске или његов прописно овлашћени представник).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а 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), нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Републике Француске).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова овог мишљења који се односе на примену решења из Споразума, односно на опорезивање капиталног добитка само у Републици Француској,

примениће се претходно наведене одредбе Закона које прописују опорезивање капиталног добитка у Републици Србији (а не решење из Споразума).

3. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Кипар и, с тим у вези, порески третман (уговорене) накнаде директора и сличних примања која резидент (физичко лице) Републике Србије оствари од холдинг компаније (Друштва) која је порески резидент Републике Кипар, по основу директорског уговора сходно којем је резидентно физичко лице члан одбора директора Друштва у којем обавља и функцију извршног директора Друштва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-475/2022-04 од 19.4.2023. год.)

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Кипар закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори“, бр. 2/86, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 1987. године,

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

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Кипар (у даљем тексту: Кипар).

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 16. (Накнаде остварене за рад у заједничком органу пословања - Накнаде директора) став 1. Уговора, накнаде директора и друга слична примања која оствари резидент Југославије (данас, Републике Србије) у својству члана одбора директора друштва које је резидент Кипра могу се опорезивати у Кипру.

Када је реч о тумачењу израза „накнаде директора“, у теорији пореског права, као и у законодавству већине земаља чланица ОЕЦД, постигнута је сагласност да се под њим подразумевају не само примања у новцу, већ и примања која се остваре у натуралном облику или у виду других погодности (опцијска куповина акција, коришћење стана, употреба аутомобила, погодности здравственог и животног осигурања, повластице по основу чланства у неком клубу и др.).

Наведено значи да држава извора накнада директора (Кипар) има, неискључиво, право њиховог целокупног опорезивања и то, у свему, у складу са одредбама домаћег пореског законодавства и то без обзира да ли резидентно физичко лице из Републике Србије функцију директора, као и остале обавезе из директорског уговора физички обавља на Кипру или те обавезе извршава радом на даљину (без физичког присуства на Кипру).

Истовремено, сходно општеприхваћеном принципу опорезивања светског дохотка, Република Србија, као земља резидентности, такође, има право опорезивања наведених накнада директора која је резидент Републике Србије остварио на Кипру и то, у свему, у складу са одредбама домаћег пореског законодавства Републике Србије.

С обзиром на изнето, а у циљу избегавања двоструког опорезивања, указујемо да је Република Србија, у члану 22. (Методи за отклањање двоструког опорезивања) став 1. тачка а) Уговора, као (општи) метод за отклањање двоструког опорезивања предвидела метод изузимања.

С тим у вези, а сходно члану 22. (Методи за отклањање двоструког опорезивања) став 1. тачка ц) Уговора (поред осталог), ако су, у складу са неком одредбом Уговора, доходак (накнаде директора ...) који оствари резидент Југославије (данас, Републике Србије) изузети од пореза у Југославији (данас, Републици Србији), Југославија (данас, Република Србија) може при обрачунавању пореза на остали доходак тог резидента да примени пореску стопу која би била примењена да изузети доходак није био тако изузет.

Изузимање од опорезивања у Републици Србији односи се не само на цедуларни порез на доходак који се плаћа током године, већ и на годишњи порез на доходак грађана.

Посебно напомињемо да за примену метода изузимања од опорезивања у Републици Србији није од значаја чињеница да ли је порез на (у конкретном случају) накнаде директора ... ефективно плаћен на Кипру, већ је одлучујућа чињеница да ли Кипар, на основу претходно наведених одредаба члана 16. Уговора, има право опорезивања што је, на основу чињеница наведених у вашем захтеву за мишљење, неспорно.

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја лица која су у складу са Законом о заштити и одрживом коришћењу рибљег фонда („Службени гласник“, бр. 36/09 и 32/13 - УС) регистрована као предузетници за обављање делатности привредног риболова, шифра делатности 03.12 (Слатководни риболов)?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00348/2022-04 од 17.5.2023. год.)

Чланом 2. став 1. тачка 9) Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗФ) прописано је да су пословни простор и пословне просторије затворени или отворени простор, сваки самонаплатни уређај - аутомат, али и свако покретно место (возило, пловни објекат и сл.) које служи за обављање делатности (укључујући и део или више делова једног пословног простора и/или пословних просторија), као и простор који обвезник фискализације, ради обављања делатности, користи само повремено или привремено.

Чланом 3. 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 доходах грађана. Малопродajним 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. 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.

Обвезник фискализације који обавља делатности ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја актом Владе из става 3. овог члана, а истовремено обавља и делатности које нису изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, дужан је да сваки појединачни промет на мало код обављања делатности које нису обухваћене актом Владе из става 3. овог члана, евидентира 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 фискалом уређају.

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 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“, 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.

Према одредби члана 2. тачка 1) 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 сматрају делатности продаје сопствених пољопривредних производа на пијачним тезгама и сличним објектима и другим местима у складу са посебним прописима којима се уређују мале количине примарних производа животињског порекла, односно хране биљног порекла које служе за снабдевање потрошача, као и другим местима у складу са законом којим се уређује трговина од стране физичког лица - обвезника фискализације који је обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходах грађана, а које није предузетник - обвезник фискализације.

Одредбом члана 4а Уредбе прописано је да обвезници фискализације који се баве продајом добара и услуга на пијачним тезгама и сличним објектима немају обавезу евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја почев од 1. маја 2022. године закључно са 31. децембром 2023. године.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама привредни субјекти, у конкретном случају, аласи који су у складу са

прописима који регулишу заштиту и одрживо коришћење рибљег фонда, регистровани као предузетници за обављање делатности привредног риболова, када врше промет на мало на отвореном простору, у конкретном случају на обали река приликом пристајања пловног објекта, немају обавезу евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја уколико се продаја рибе врши у складу са прописом којим се уређују мале количине примарних производа које служе за снабдевање потрошача, подручју за обављање тих делатности, као и одступања која се односе на мале субјекте у пословању храном животињског порекла (члан 2. тачка 1) Уредбе).

Међутим, уколико привредни субјекти регистровани као предузетници за обављање делатности привредног риболова врше продају рибе изнад количина које су прописане сагласно чланом 2. тачком 1) Уредбе, и то физичким лицима, обвезницима пореза на приходе од самосталне делатности и обвезницима пореза на добит правних лица, на локалним пијацама и сличним објектима немају обавезу евидентирања промета на мало и примљеног аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја почев од 1. маја 2022. године закључно са 31. децембром 2023. године, сагласно одредби члана 4а Уредбе.

При томе, напомињемо да уколико наведена лица обављају промет на мало рибом у малопродајним објектима за које није прописано ослобођење од фискализације дужна су да евидентирају преко електронског фискалног уређаја сваки извршени промет на мало, независно од чињенице да ли су обвезници фискализације ПДВ обвезници или не (члан 3. ЗФ).

2. Евидентирање промета преко електронског фискалног уређаја оствареног пружањем услуга персоналне асистенције корисницима - физичким лицима од стране Центра за самостални живот особа са инвалидитетом у Београду, регистрованог под шифром делатности 94.99 (Делатност

осталих организација на бази учлањења), при чему наведене услуге пружа у складу са прописима који регулишу област социјалне заштите

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00349/2022-04 од 08.5.2023. 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 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.

Ставом 4. истог члана ЗФ прописано је да обвезник фискализације који обавља делатности ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја актом Владе из става 3. овог члана, а истовремено обавља и делатности које нису изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, дужан је да сваки појединачни промет на мало код обављања делатности које нису обухваћене актом Владе из става 3. овог члана, евидентира 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.

Одредбом члана 3. став 2. тачка 16) 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 област делатности 88 (Социјална заштита без смештаја), у коју је сврстана и група делатности 88.10 (Социјална заштита без смештаја за стара лица и лица са посебним потребама).

Сагласно претходно наведеним одредбама ЗФ и Уредбе, а у конкретном случају, Центар који је регистрован под шифром делатности 94.99 (Делатност осталих организација на бази учлањења) није ослобођен обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, осим у случају када, како наводите у допису, пружа услуге из области делатности 88 (Социјална заштита

без смештаја), у коју је сврстана и група делатност 88.10 (Социјална заштита без смештаја за стара лица и лица са посебним потребама).

С тим у вези, како је Центар на основу спроведеног поступка јавне набавке закључило Оквирни споразум на основу кога је дужан да наредних годину дана пружа услугу персоналне асистенције за кориснике по решењу Градског центра града Београда, уз учешће (партиципацију) корисника услуге (физичког лица), у износу од 20% од оствареног увећаног додатка за помоћ и негу у складу са прописима којима се уређује социјална заштита, при чему се услуга партиципације врши на основу Уговора о правима и обавезама корисника услуге персоналне асистенције и Центра, тако остварен промет по основу пружања услуге персоналне асистенције (укључујући и учешће корисника у трошковима те услуге) Центар није дужан да евидентира преко електронског фискалног уређаја (члан 3. став 2. тачка 16) Уредбе).

Поред тога, како наводите у допису, изабрани понуђач на сваких месец дана Наручиоцу испоставља фактуру, на основу броја сати пружене услуге у претходном месецу, умањену за износ учешћа корисника у трошковима услуге персоналне асистенције, који је утврђен решењима Градског центра за социјални рад у Београду о признавању права на коришћење услуге персоналне асистенције, што значи да ће, у конкретном случају, изабрани понуђач на сваких месец дана Наручиоцу испостављати електронску фактуру умањену за износ учешћа корисника у трошковима услуге персоналне асистенције, у складу са прописима којима се уређује електронско фактурисање.

Напомињемо да је Центар дужан да уколико врши промет других добара и услуга на мало у оквиру делатности 94.99 која наведеном Уредбом није ослобођена обавезе евидентирања промета, тако остварен промет на мало у обавези је да евидентира преко електронског фискалног уређаја (члан 4. став 4. ЗФ).

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У МАЈУ 2023. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Пројекат развоја локалне инфраструктуре и институционалног јачања локалних самоуправа) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 3 од 8. маја 2023.</i>
Закон о потврђивању Уговора о кредиту бр. ЦРС 1024 01 Ц између Француске агенције за развој, као Зајмодавца и Републике Србије, као Зајмопримца	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 3 од 8. маја 2023.</i>
Закон о потврђивању Финансијског уговора Оквирни зајам за инфраструктуру у образовању Србије између Републике Србије и Европске инвестиционе банке	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 3 од 8. маја 2023.</i>

Закон о потврђивању Финансијског уговора Повезане школе у Србији Б између Републике Србије и Европске инвестиционе банке	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 3 од 8. маја 2023.
Закон о потврђивању Уговора о гаранцији Зајам за ликвидност ЕПС-а између Републике Србије и Европске банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 3 од 8. маја 2023.

ОДЛУКЕ

Одлука о измени Одлуке о одређивању пољопривредних и прехранбених производа за које се плаћа посебна дажбина при увозу и утврђивању износа посебне дажбине	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 42 од 19. маја 2023.
--	--

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о националним стандардима, кодексу етике и правилима професионалног понашања лиценцираног проценитеља	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 37 од 05. маја 2023.
Правилник о измени Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 38 од 12. маја 2023.

ОСТАЈО	
Одлуке о сврставању робе које је донео Комитет за Хармонизовани систем Светске царинске организације на 70. заседању септембра 2022. године The classification decisions (other than those subject to a reservation) taken by the Harmonized System Committee of WCO (70th Session – September 2022) on specific products	<i>Сл. гласник РС, бр. 37 од 05. маја 2023.</i>

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

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

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