



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 5
мај 2024.
година LXIV
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 5
мај 2024.
година LXIV
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, први 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 © 2003-2024 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман наслеђа и поклона непокретности, а потом њихове продаје, у случају када је лице које је држављанин Републике Србије са пребивалиштем ван Републике Србије (нерезидент) власник непокретности на територији Републике Србије дуже од десет година, а у случају смрти тог лица, његови законски наследници били би његов син који је држављанин Републике Србије са пребивалиштем у Републици Србији (резидент) и супруга која је страни држављанин и живи у иностранству (нерезидент) 11

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Основица за обрачунавање ПДВ за промет услуге када обвезници ПДВ закључе уговор на основу којег се пружалац услуге обавезао да ће за уговорени износ накнаде извршити одређену услугу својом опремом, материјалом и радном снагом, након чега дође до измене тог уговора у смислу да ће наручилац услуге обезбедити део материјала који је потребан за извршење предметне услуге и да ће се за вредност тог материјала смањити првобитно уговорени износ накнаде 19

2. Примена члана 6а Закона о порезу на додату вредност 21

3. Да ли су испуњени услови за примену одредбе члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ када обвезник ПДВ - лице А, које је у својству инвеститора изградило више објеката у којима

претежно обавља делатност трговине на мало, док мањи део површине тих објеката користи за обављање делатности изнајмљивања, изврши пренос одређених објеката статусном променом издвајања уз оснивање лицу Б (које ће обављати само делатност изнајмљивања некретнина) и пренос одређених објеката статусном променом издвајања уз припајање лицу Ц (које ће такође обављати само делатност изнајмљивања некретнина)?.....22

4. Право на пореско ослобођење на промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора.....25

5. Порески третман промета добара и услуга на основу међународног уговора - Меморандум о разумевању између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата о размени искустава о развоју и модернизацији владе („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/22), Споразума између Републике Србије и Уједињених Арапских Емирата о узајамном подстицању и заштити улагања („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/13) и Уговора између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/13), који је измењен решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основе и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/18 и 4/23)28

6. Порески третман промета добара и услуга који се врши у циљу реализације Пројекта имплементације енергетске ефикасности и пратећих структурних мера у Заводу за хитну медицинску

помоћ у Београду, финансираног средствима донације на основу Уговора о гранту30

7. Да ли је Управа за имовину АП Војводине обвезник ПДВ?32

8. Да ли је реч о промету из области грађевинарства када обвезник ПДВ врши радове на реконструкцији железничке пруге на територији Републике Србије који подразумевају испоруку са монтажом, уградњом и пуштањем у рад допунских сигнално-сигурносних уређаја посебних намена, у конкретном случају, уређаја за детекцију загрејаних осовина и уређаја за детекцију равних места на точковима?36

9. Порески третман промета услуга обуке помораца и бродараца, обуке лучких радника, обуке за рад на висини, обуке лица у систему цивилне заштите, лица која се баве трагањем и спасавањем и сл. које врши обвезник ПДВ40

10. Да ли се у основицу за обрачунавање ПДВ за промет услуге коју пружа обвезник ПДВ - АМСС Центар за моторна возила д.о.о. - издавање налепнице за лака електрична возила, урачунава и вредност обрасца налепнице који је предметни обвезник ПДВ претходно набавио од Агенције за безбедност саобраћаја? ...42

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Уколико нерезидентно правно лице накнадно достави надлежном пореском органу потврду о резидентности, да ли се разлика између плаћеног пореза и износа пореза за који би

постојала обавеза плаћања да је обвезник у моменту исплате прихода располагао потврдом о резидентности, сматра више плаћеним порезом?.....	45
2. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице плаћа нерезидентном правном лицу по основу коришћења софтвера (у власништву нерезидента) који резидент користи за обављање своје пословне активности.....	48
3. Да ли је Институт за вирусологију, вакцине и серуме обвезник пореза на добит правних лица?.....	49
4. Порески третман додатних уплата које изврши члан друштва у складу са законом који уређује привредна друштва	52
5. Постојање обавезе утврђивања капиталног добитка сагласно члану 27. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник купује дугорочне дужничке хартије од вредности (ХОВ) чији је издавалац правно лице са седиштем у Европској унији, при чему након њиховог стицања намерава да трећим лицима уступи сва права која се односе на ХОВ, али задржавајући право власништва над истим.....	58

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка који физичко лице оствари у случају преноса уз накнаду права својине на непокретности, са родитеља на дете	61
2. Обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана на приход остварен по основу неисплаћених зарада према судској пресуди	63

3. Право на коришћење олакшице по основу зараде новонастањеног обвезника у случају када је зарада, која је према закљученом уговору о раду била нижа од износа из члана 15в ст. 5. или 6. Закона о порезу на доходак грађана, накнадно у неком каснијем периоду повећана анексом тог уговора о раду..... 66

4. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица у случају када је крајем 2022. године послодавац - привредно друштво са Фондом за иновационе делатности склопило уговор о суфинансирању Програма раног развоја сагласно Закону о иновационој делатности, на период од годину дана, за финансирање зарада (одређеног броја) запослених међу којима је и квалификовано новозапослено лице..... 70

5. Порески третман доделе одређеног новчаног износа на поклон картицу издату од стране пружаоца услуге коју врши послодавац својим запосленима на начин да послодавац плаћање врши на терет својих средстава директно пружаоцу услуге, а који (износ) запослени може да искористи за куповину улазница за догађај по личном избору - куповину улазница за културно-уметничке и спортске догађаје по сопственом избору..... 76

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли порески обвезник у периоду за који му је одложено плаћање дугованог пореза може остварити право на повраћај пореза на додату вредност из члана 52. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, ... и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ) односно члана 10. Закона о пореском

поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, ... и 138/22)?..... 81

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Правилна расподела износа за плаћање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине између јединице локалне самоуправе на чијој територији се обавља производња и јединица локалних самоуправа на чијим територијама се налазе малопродајни објекти..... 85
2. Да ли је синдикална организација обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине? 87
3. Примена одредаба члана 92. ст. 1. и 2. Закона о изменама и допунама Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС”, бр. 92/23)..... 88
4. Да ли постоји могућност ослобођења од плаћања накнаде за постављање телекомуникационе опреме на земљишту и објектима које користи управљач јавне железничке инфраструктуре? 91
5. Да ли је синдикална организација обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине? 92

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли је порески обвезник - давалац концесије исправно проценио да Уговор о концесији садржи елементе лизинга и
-

средствима датим у концесију (која су велике вредности и битна су и специфична по својој намени за сврху обављања делатности концесионара) исправно одредио рачуноводствени третман Оперативни лизинг, односно да ли трошкове амортизације средства датих у концесију порески обвезник - давалац концесије треба да признаје као расход? 93

2. а) Када оснивач изврши уплату средстава по основу позајмице привредном друштву за одржавање текуће ликвидности преко свог личног рачуна, нпр. путем електронског банкарства или мобилног, да ли постоји законска обавеза да се такав Уговор о позајмици овери у банци, с обзиром да је све прошло електронски и није било готовог новца у оптицају? У вези са тим и питање, када привредно друштво враћа позајмицу оснивачу директно на лични рачун оснивача, дакле на исти начин као и када је примило позајмицу, да ли и то мора да се оверава у банци?

б) У пракси има случајева да привредно друштво не буде у могућности да врати позајмицу оснивачу у року дефинисаним Уговором, па се у тим случајевима сачињавају Анекси основних Уговора где се рок продужава на нови рок. Да ли постоји законска обавеза да се такав Анекс овери у одговарајућој пословној банци, с обзиром да нема никаквих новчаних трансакција?

в) Да ли ја као књиговођа морам да оприходујем невраћену позајмицу иако привредно друштво поседује Анекс којим се продужава рок враћања позајмице, али исти није оверен од стране банке? Такође, ако се рок о поврату не испоштује, а не сачини се Анекс о новом року враћања, да ли ја морам да оприходујем невраћену позајмицу? Уколико морам, у ком временском периоду сам у обавези да то урадим? 98

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у мају 2024. године..... 105

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман наслеђа и поклона непокретности, а потом њихове продаје, у случају када је лице које је држављанин Републике Србије са пребивалиштем ван Републике Србије (нерезидент) власник непокретности на територији Републике Србије дуже од десет година, а у случају смрти тог лица, његови законски наследници били би његов син који је држављанин Републике Србије са пребивалиштем у Републици Србији (резидент) и супруга која је страни држављанин и живи у иностранству (нерезидент)
(Мишљење Министарства финансија, бр. 369600 2024 10520 004 000 011 004 од 09.02.2024. год.)

Како у захтеву наводите, лице које је држављанин Републике Србије са пребивалиштем ван Републике Србије (нерезидент) власник је непокретности на територији Републике Србије дуже од десет година. У случају смрти тог лица, његови законски наследници би били његов син који је држављанин Републике Србије са пребивалиштем у Републици Србији (резидент) и супруга која је страни држављанин и живи у иностранству (нерезидент).

1. Са аспекта примене Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПИ), порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана

2. став 1. овог закона, као и права трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку или стамбеном комплексу, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари (члан 2. став 1. тачка 1) ЗПИ).

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

Према одредби члана 21. став 1. тачка 1) ЗПИ, порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник првог наследног реда, супружник и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и супружник поклонодавца.

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

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

Обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2), 4) и 6) овог закона (члан 25. став 1. ЗПИ).

Лице - резидент Републике Србије, односно отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд, који нема својство правног лица а који је уписан у одговарајући

регистар у Републици Србији, у складу са законом, обвезник је пореза на пренос апсолутних права из члана 23. став 1. тачка 2) овог закона за пренос остварен у Републици Србији и ван њене територије (члан 26. став 1. ЗПИ).

Лице - нерезидент Републике Србије обвезник је пореза на пренос апсолутних права из члана 23. став 1. тачка 2) овог закона само за пренос остварен на територији Републике Србије (члан 26. став 2. ЗПИ).

Порез на пренос апсолутних права у осталим случајевима из чл. 23. и 24. овог закона плаћа се на пренос тих права, односно на давање грађевинског, односно водног земљишта у закуп из члана 23. став 2. овог закона, остварен на територији Републике Србије (члан 26. став 3. ЗПИ).

Кад је обвезник пореза на пренос апсолутних права преносилац права, лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права, односно за плаћање пореза на поклон (члан 42. став 1. ЗПИ).

Кад је обвезник пореза на пренос апсолутних права преносилац права, лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, који се уговором обавезао да плати порез на пренос апсолутних права, односно порез на поклон, јемчи солидарно за плаћање тог пореза (члан 42. став 2. ЗПИ).

Према томе, наслеђе права својине на непокретности која се налази у Републици Србији предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон. Кад то наслеђе остварују оставиочеви законски наследници првог наследног реда, у конкретном случају син и супруга оставиоца, ослобођени су плаћања тог пореза, независно од тога да ли су резиденти или нерезиденти Републике Србије и да ли то наслеђе остварују као законски или као завештајни наследници.

Поклон непокретности која се налази у Републици Србији предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон. Кад син од

свог оца на поклон прими право својине на непокретности која се налази у Републици Србији, на тај поклон се порез на наслеђе и поклон не плаћа (остварује се пореско ослобођење у складу са чланом 21. став 1. тачка 1) ЗПИ).

Код продаје наслеђене или на поклон примљене непокретности која се налази на територији Републике Србије коју, у својству продавца, изврши једно или више физичких лица која нису обвезници пореза на додату вредност, плаћа се порез на пренос апсолутних права. Обвезник пореза је продавац непокретности, независно од тога да ли је резидент или нерезидент Републике Србије. Купац није порески обвезник, већ је мац за измирење пореске обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права, и то:

- солидарни - ако се уговором о купопродаји обавезао да ће платити порез који по том основу буде утврђен;
- супсидијарни - ако се уговором о купопродаји није обавезао да ће платити порез који по том основу буде утврђен.

2. Са аспекта примене Закона о порезу на доходак грађана

Одредбом члана 72. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом стварних права на непокретностима.

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

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. члана 72. ЗПДГ (члан 72. став 4. ЗПДГ).

Одредбом члана 72а став 1. ЗПДГ прописано је да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када:

- 1) су стечени наслеђем у првом наследном реду;
- 2) се пренос врши између брачних другова и крвних сродника у правој линији;
- 3) се пренос врши између разведених брачних другова, а у непосредној је вези са разводом брака;
- 4) се врши пренос дужничких хартија од вредности чији је издавалац Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије;
- 5) је обвезник извршио пренос права, удела или хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година;
- 6) се у статусној промени врши замена акција, односно удела које обвезник има у привредном друштву преносиоцу, искључиво за акције, односно уделе у привредном друштву стицаоцу у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

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 (члан 73. став 1. ЗПДГ).

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. ЗПДГ).

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

Опорезиви приход на који се плаћа порез на капитални добитак чини капитални добитак утврђен на начин из чл. 72. до 75. овог закона (члан 76. ЗПДГ).

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

Према одредби члана 9. став 1. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 - УС и 6/15) први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг. Оставиочева деца и брачни друг наслеђују на једнаке делове (члан 9. став 2. Закона о наслеђивању).

Одредбом члана 50. Закона о наслеђивању прописано је да се поклоном сматра свако одрицање од права, па и одрицање од наслеђа у корист одређеног наследника, отпуштање дуга, оно што је оставилац за живота дао наследнику на име наследног дела или због оснивања или проширења домаћинства или обављања занимања, као и свако друго бесплатно располагање.

Имајући у виду наведено, приход као позитивна разлика између продајне и набавне цене права својине на непокретности, који физичко лице оствари по основу продаје права својине на непокретности која је стечена наслеђем у првом наследном реду, није предмет опорезивања порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 1) ЗПДГ.

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, 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) ЗПДГ.

Имајући у виду наведене законске одредбе, приход (као разлика између продајне и набавне цене непокретности) који по основу продаје непокретности која је стечена наслеђем у првом наследном реду оствари физичко лице (у конкретном случају, брачни друг и дете оставиоца као наследници првог наследног реда), није предмет опорезивања порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 1) ЗПДГ.

У случају када се пренос права својине на непокретности врши између крвних сродника у правој линији, у конкретном случају, између родитеља и детета тако што отац изврши без накнаде пренос права својине на непокретности на своје дете (поклони детету непокретност), по основу тог преноса без накнаде не остварује се приход који би био предмет опорезивања порезом на капитални добитак према ЗПДГ.

С тим у вези, када физичко лице (у конкретном случају, дете) право својине на непокретности стечено поклоном од родитеља пренесе уз накнаду (прода) трећем лицу, не остварује се право на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 2) ЗПДГ с обзиром да се оно односи на случај преноса уз накнаду између крвних сродника у правој линији (у конкретном случају, између родитеља и детета).

У случају када физичко лице (у конкретном случају, дете које је стекло право својине на непокретности поклоном учињеним од родитеља) изврши пренос уз накнаду стварног права

на непокретности коју је пре преноса имало у свом власништву непрекидно мање од десет година, приход који оствари као позитивну разлику између продајне и набавне цене опорезује се порезом на капитални добитак сагласно чл. 72. до 77. ЗПДГ.

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице које је извршило пренос права својине на непокретности која се налази у Републици Србији, по ком основу је остварило приход (као разлику између продајне и набавне цене непокретности) који подлеже опорезивању порезом на капитални добитак сагласно ЗПДГ, независно од тога да ли је то лице резидент или нерезидент Републике Србије.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Основица за обрачунавање ПДВ за промет услуге када обвезници ПДВ закључе уговор на основу којег се пружалац услуге обавезао да ће за уговорени износ накнаде извршити одређену услугу својом опремом, материјалом и радном снагом, након чега дође до измене тог уговора у смислу да ће наручилац услуге обезбедити део материјала који је потребан за извршење предметне услуге и да ће се за вредност тог материјала смањити првобитно уговорени износ накнаде
(Мишљење Министарства финансија, бр. 000113302 2024 10520 004 000 011 004 од 30.5.2024. год.)

Одредбом члана 17. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ) прописано је да је пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

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

Сагласно одредби члана 17. став 3. ЗПДВ, у основицу се урачунавају и:

1) акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ;

2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Према ставу 4. истог члана ЗПДВ, основица не садржи:

1) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга;

2) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако те износе преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату и ако су ти износи посебно евидентирани;

3) износе које обвезник потражује за издатке које је платио у име и за рачун примаоца добара или услуга, ако су ти износи посебно евидентирани.

Ако се накнада или део накнаде не остварују у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ (члан 17. став 5. ЗПДВ).

Одредбом члана 17. став 9. ЗПДВ прописано је да министар ближе уређује начин утврђивања пореске основице.

У складу са наведеним законским одредбама, основица за обрачунавање ПДВ код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Према томе, када обвезници ПДВ закључе уговор на основу којег се пружалац услуге обавезао да ће за уговорени износ накнаде извршити одређену услугу својом опремом, материјалом и радном снагом, након чега дође до измене тог уговора у смислу да ће наручилац услуге обезбедити део материјала који је потребан за извршење предметне услуге и да ће се за вредност тог материјала смањити првобитно уговорени износ накнаде, основица за

обрачунавање ПДВ за промет услуге утврђује се у зависности од тога да ли је део материјала, који је обезбедио наручилац и који је употребљен за пружање услуге, у власништву наручиоца или пружаоца услуге. Ако је услуга пружена употребом дела материјала који је у власништву наручиоца, у основицу за обрачунавање ПДВ за промет услуге не урачунава се вредност материјала, а ако је наручилац пренео право својине, односно право располагања пружаоцу услуге, тада се у основицу за обрачунавање ПДВ урачунава и вредност материјала стеченог од наручиоца. Основица за обрачунавање ПДВ не садржи ПДВ.

2. Примена члана 6а Закона о порезу на додату вредност

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001723409 2024 10520 004 000 011 001 од 30.5.2024. год.)

У складу са одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику. Промет добара уређен је одредбама члана 4, а промет услуга одредбама члана 5. Закона. Према члану 6а Закона, сматра се да, у смислу овог закона, промет добара и услуга који врши давалац концесије концесионару, односно концесионар даваоцу концесије у оквиру реализације уговора о јавно-приватном партнерству са елементима концесије, закљученог у складу са законом којим се уређују јавно-приватно партнерство и концесије, није извршен, ако су давалац концесије и концесионар обвезници ПДВ који би, у случају када би се тај промет сматрао извршеним,

имали у потпуности право на одбитак претходног пореза у складу са овим законом.

Према томе, имајући у виду да је предмет опорезивања ПДВ - промет добара и промет услуга уређен Законом, мишљења смо да примена члана 6а Закона не зависи од рачуноводственог третмана имовине - средстава обвезника ПДВ.

3. Да ли су испуњени услови за примену одредбе члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ када обвезник ПДВ - лице А, које је у својству инвеститора изградило више објеката у којима претежно обавља делатност трговине на мало, док мањи део површине тих објеката користи за обављање делатности изнајмљивања, изврши пренос одређених објеката статусном променом издвајања уз оснивање лицу Б (које ће обављати само делатност изнајмљивања некретнина) и пренос одређених објеката статусном променом издвајања уз припајање лицу Ц (које ће такође обављати само делатност изнајмљивања некретнина)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001450776 2024 10520 004 000 011 004 од 28.5.2024. 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), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са или без накнаде, или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стицаоцу омогућава

самостално обављање делатности, уз испуњење прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са Законом. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона утврђује се на дан преноса дела имовине.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ - лице А, које је у својству инвеститора изградило више објеката у којима претежно обавља делатност трговине на мало, док мањи део површине тих објеката користи за обављање делатности изнајмљивања, изврши пренос одређених објеката статусном променом издвајања уз оснивање лицу Б (које ће обављати само делатност изнајмљивања некретнина) и пренос одређених објеката статусном променом издвајања уз припајање лицу Ц (које ће такође обављати само делатност изнајмљивања некретнина), мишљења смо да у овим случајевима нису испуњени сви услови за примену одредбе члана 6. став 1. тачка 1) Закона, с обзиром на то да стицаоци имовине (лице Б и лице Ц) не настављају да обављају исте делатности које је обављало лице А - делатност трговине на мало и делатност изнајмљивања некретнина, већ само делатност изнајмљивања некретнина. Према томе, испорука сваког добра у имовини која се преноси сматра се посебним прометом у складу са Законом за који се посебно утврђује порески третман.

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

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

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

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

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

Делом имовине из става 1. тачка 1) овог члана сматра се целина којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца дела имовине.

Код преноса целокупне или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана сматра се да стицалац ступа на место преносиоца.

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

Према одредби члана 13. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24, у даљем тексту: Правилник), пренос дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос дела имовине као пословне целине код:

1) статусне промене привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва;

- 2) продаје, улагања, односно бестеретног давања;
- 3) наслеђивања.

Одредбом става 2. истог члана Правилника прописано је да се пословном целином, у смислу става 1. овог члана, сматра целина чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац.

4. Право на пореско ослобођење на промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001682746 2024 10520 004 000 011 001 од 28.5.2024. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

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

Према одредби члана 24. став 1. тачка 16в) Закона, ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора, ако је тим уговорима предвиђено пореско

ослобођење, осим међународних уговора из тач. 16а) и 16б) овог става.

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

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

Сагласно одредби члана 29. став 1. Закона, обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу:

1) набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, мотоцикала са бочним седиштем, трицикала, четвороцикала, јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезане са коришћењем ових превозних средстава, као и добара и услуга који су повезани са коришћењем објеката за смештај тих добара;

2) издатака за репрезентацију обвезника;

3) издатака за превоз запослених, односно других радно ангажованих лица за долазак на посао, односно одлазак с посла, као и издатака за исхрану, укључујући и пиће, запослених, односно других радно ангажованих лица, осим издатака за исхрану,

укључујући и пиће, тих лица у угоститељским објектима обвезника када обвезник по том основу наплаћује накнаду.

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, а у складу са ставом 2. истог члана Закона, обвезник има право на одбитак претходног пореза ако превозна средства и друга добра користи искључиво за обављање делатности:

1) промета и изнајмљивања наведених превозних средстава и других добара;

2) превоза лица и добара или обуку возача за управљање наведеним превозним средствима.

Издацима за репрезентацију из става 1. тачка 2) овог члана сматрају се издаци за угоститељске услуге, поклони, осим поклоне мање вредности, издаци за одмор, спорт, разоноду и други издаци учињени у корист пословних партнера, потенцијалних пословних партнера, представника пословних партнера и других физичких лица, а да за то не постоји правна обавеза (члан 29. став 3. Закона).

У складу са наведеним, на промет добара и услуга на територији Републике Србије, који се врши извођачу радова, као и на увоз добара који врши извођач радова, у оквиру спровођења одређеног пројекта на основу Споразума, може се применити пореско ослобођење прописано одредбама члана 24. став 1. тачка 1бв) и члана 26. тачка 1) Закона, по процедури прописаној Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24).

Према томе, предметно пореско ослобођење може се остварити и за промет добара и услуга наведених у члану 29. став 1. тач. 1) и 3) Закона који обвезници ПДВ врше извођачу радова. Међутим, када је реч о добрима и услугама из члана 29. став 1. тачка 2) Закона (издаци за репрезентацију), наведено пореско ослобођење

не може се остварити из разлога што се, према нашем мишљењу, набавка предметних добара и услуга не врши у оквиру реализације пројеката из Споразума.

5. Порески третман промета добара и услуга на основу међународног уговора - Меморандум о разумевању између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата о размени искустава о развоју и модернизацији владе („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/22), Споразума између Републике Србије и Уједињених Арапских Емирата о узајамном подстицању и заштити улагања („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/13) и Уговора између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/13), који је 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 и 4/23)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001504550 2024 10520 004 000 011 001 од 30.4.2024. 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 са правом на одбитак претходног пореза за промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора, ако је тим уговорима предвиђено пореско ослобођење, осим међународних уговора из члана 24. став 1. тач. 16а) и 16б) Закона. Међутим, с обзиром на то да достављени међународни уговори - Меморандум о разумевању

између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата о размени искустава о развоју и модернизацији владе („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/22), Споразум између Републике Србије и Уједињених Арапских Емирата о узајамном подстицању и заштити улагања („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/13) и Уговор између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/13), који је измењен решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основе и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/18 и 4/23), не садрже основ за остваривање пореског ослобођења из члана 24. став 1. тачка 16в) Закона, на промет добара и услуга, у конкретном случају, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

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

Према одредби члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна

Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

Сагласно одредби члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16в) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора, ако је тим уговорима предвиђено пореско ослобођење, осим међународних уговора из тач. 16а) и 16б) овог става.

6. Порески третман промета добара и услуга који се врши у циљу реализације Пројекта имплементације енергетске ефикасности и пратећих структурних мера у Заводу за хитну медицинску помоћ у Београду, финансираног средствима донације на основу Уговора о гранту
(Мишљење Министарства финансија, бр. 000674175 2024 10520 004 000 011 001 од 29.4.2024. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15,

108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није другачије предвиђено.

У складу са чланом 24. став 1. тачка 16б) Закона, ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

Према одредби члана 28. став 1) Закона о потврђивању Оквирног споразума између Републике Србије и Европске комисије о правилима за спровођење финансијске помоћи Европске уније Републици Србији у оквиру инструмента за претприступну помоћ - ИПА II („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 19/14), изузев ако није другачије предвиђено у секторском или финансијском споразуму, порези, царинске и увозне дажбине или други трошкови који имају истоветно дејство нису прихватљиви у оквиру ИПА II. Ово правило такође важи за суфинансирање које обезбеђује корисник ИПА II и примаоци ИПА II помоћи.

Сагласно Уговору о гранту између Града Београда и Европске банке за обнову и развој у вези са инвестиционим грантом који финансира Европска унија у оквиру Инструмента за претприступну помоћ установљеног Уредбом 231/2014 Европског парламента и Савета од 11. марта 2014. год. (ИПА II), у даљем тексту: Уговор о

гранту, Прималац ће платити, када доспеју, све порезе који су му наметнути и који су плативи, у вези са извршењем, издавањем, испоруком, регистрацијом или овером овог уговора или било ког другог документа у вези са овим уговором.

Према томе, за промет добара и услуга који се врши у циљу реализације Пројекта имплементације енергетске ефикасности и пратећих структурних мера у Заводу за хитну медицинску помоћ у Београду, финансираног средствима донације на основу Уговора о гранту, не може се применити пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, што значи да се на тај промет ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом.

Такође, на промет добара и услуга који се врши у циљу реализације истог пројекта, финансираног из средстава кредита на основу достављеног Уговора о кредиту између Града Београда и Европске банке за обнову и развој, а под претпоставком да Република Србија за тај кредит није гарант, односно контрагарант, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

7. Да ли је Управа за имовину АП Војводине обвезник ПДВ?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 000213320 2023 10520 004 000 011 005 од 29.4.2024. год.)

I

У складу са одредбом члана 9. став 1. 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), 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.

Међутим, одредбом става 2. истог члана Закона прописано је, између осталог, да су Република, органи и правна лица обвезници за наведени промет добара и услуга за који би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције. 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.

Према томе, за промет добара и услуга који Управа за имовину АП Војводине врши у оквиру послова из свог делокруга утврђеног Одлуком о образовању Управе за имовину Аутономне покрајине Војводине („Службени лист АПВ“, бр. 14/14, 16/14, 55/14 и 1/16), а под условом да тај промет не би могао да доведе до нарушавања конкуренције, што значи да поред Управе за имовину АП Војводине, односно другог лица из члана 9. став 1. Закона, предметни промет не врши ни једно друго лице, Управа за имовину АП Војводине није порески обвезник. Међутим, за опорезиви промет добара и услуга који врши Управа за имовину АП Војводине, а за који би изузимање ове управе од обавеза прописаних Законом за обвезнике, могло да доведе до нарушавања конкуренције у смислу Закона, нпр. за опорезиви промет услуга давања у закуп непокретности у јавној својини правним и физичким лицима и сл, Управа за имовину АП Војводине сматра се обвезником за тај промет у складу са чланом 9. став 2. Закона. Наиме, чињеница да је реч о непокретностима у јавној својини не доводи до промене суштине промета услуга изнајмљивања, као предмета опорезивања ПДВ. Поред тога, Управа за имовину АП Војводине сматра се обвезником и за опорезиви промет добара и услуга изван 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, 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, 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 9. став 1. Закона, Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (у даљем тексту: Република, органи и правна лица), нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

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).

II

Обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу на Обрасцу ЕППДВ - Пријава за евидентирање обвезника пореза на додату вредност, у складу са Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24). Ако обвезник није поднео евиденциону пријаву у наведеном року, може је поднети и после тог рока, односно поднеће је надлежни порески орган по службеној дужности, при чему у том случају обвезник има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, за набавку добара и услуга, укључујући и аванс, почев од дана подношења евиденционе пријаве.

Напомињемо, укупним прометом за сврху евидентирања за обавезу плаћања ПДВ сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) Закона (промет који је опорезив ПДВ и промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза), осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду.

Одредбом члана 8. став 1. Закона прописано је да је порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) 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 (став 2. истог члана Закона).

Обвезник је лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара или пружање услуга, као и лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица (члан 8. ст. 6. и 7. Закона).

Сагласно одредби члана 33. став 1. Закона, малим обвезником, у смислу овог закона, сматра се лице које врши промет добара и услуга на територији Републике и/или у иностранству, а чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 8.000.000 динара, односно које при отпочињању обављања делатности процењује да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од 8.000.000 динара.

Према ставу 6. истог члана Закона, укупним прометом из става 1. овог члана сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду (у даљем тексту: укупан промет).

Одредбом члана 38. став 1. Закона прописано је да је обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

Ако обвезник из става 1. овог члана није поднео евиденциону пријаву у року из става 1. овог члана, евиденциону пријаву може поднети и после тог рока, односно поднеће је надлежни порески орган по службеној дужности (члан 38. став 2. Закона).

Обвезник из става 2. овог члана има право на одбитак претходног пореза у складу са овим законом, за набавку добара и услуга, укључујући и аванс, почев од дана подношења евиденционе пријаве (члан 38. став 3. Закона).

8. Да ли је реч о промету из области грађевинарства када обвезник ПДВ врши радове на реконструкцији железничке

пруге на територији Републике Србије који подразумевају испоруку са монтажом, уградњом и пуштањем у рад допунских сигнално-сигурносних уређаја посебних намена, у конкретном случају, уређаја за детекцију загрејаних осовина и уређаја за детекцију равних места на точковима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000827951 2024 10520 004 000 011 004 од 29.4.2024. 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 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, 15/23, 62/23, 96/23, 116/23 и 29/24, 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 врши радове на реконструкцији железничке пруге на територији Републике Србије који подразумевају испоруку са монтажом, уградњом и пуштањем у рад допунских сигнално-сигурносних уређаја посебних намена, у конкретном случају, уређаја за детекцију загрејаних осовина и уређаја за детекцију равних места на точковима, сматра се да врши промет из области грађевинарства, за који обавезу обрачунавања и

плаћања ПДВ има обвезник ПДВ - прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

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 накладу, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

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

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

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

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

Сагласно одредбама члана 24. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10), у вредности већој од 500.000 динара, без ПДВ, и то:

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

Према одредби става 2. истог члана Правилника, када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно

од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка б) Закона, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

Одредбом члана 24. став 3. Правилника прописано је да када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од материјала наручиоца, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

9. Порески третман промета услуга обуке поморца и бродараца, обуке лучких радника, обуке за рад на висини, обуке лица у систему цивилне заштите, лица која се баве трагањем и спасавањем и сл. које врши обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000763444 2024 10520 004 000 011 001 од 29.4.2024. год.)

У складу са чланом 25. став 2. тачка 13) 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), на промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације који врше лица регистрована за обављање тих делатности, при чему ове делатности обављају у складу са прописима који уређују област предшколског, основног, средњег, вишег и високог образовања и професионалне

преквалификације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

Међутим, у случају када обвезник ПДВ врши промет услуга обуке за поморце и бродарце, обуке лучких радника, обуке за рад на висини, обуке лица у систему цивилне заштите, лица која се баве трагањем и спасавањем и сл, уз претпоставку да се те услуге не пружају као услуге из члана 25. став 2. тачка 13) Закона, дужан је да на промет предметних услуга обрачуна ПДВ по општој пореској стопи од 20%. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

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

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

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

Чланом 25. став 2. тачка 13) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности, ако се ове делатности обављају у складу са прописима који уређују ту област.

Према члану 138. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24, у даљем тексту:

Правилник), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 13) Закона, сматрају се услуге образовања (предшколског, основног, средњег, вишег и високог) и професионалне преквалификације, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности у складу са прописима који уређују ту област, независно од тога да ли су ова лица усмерена ка остваривању добити.

Професионалном преквалификацијом из става 1. овог члана сматрају се додатно образовање и обука који се врше у складу са законом којим се уређују запошљавање и осигурање за случај незапослености (члан 138. став 2. Правилника).

10. Да ли се у основицу за обрачунавање ПДВ за промет услуге коју пружа обвезник ПДВ - АМСС Центар за моторна возила д.о.о. - издавање налепнице за лака електрична возила, урачунава и вредност обрасца налепнице који је предметни обвезник ПДВ претходно набавио од Агенције за безбедност саобраћаја?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001348599 2024 10520 004 000 011 004 од 17.4.2024. год.)

Према Закону о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 13/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), на промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, ПДВ се обрачунава по прописаној пореској стопи. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом. Основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара и услуга чини износ накнаде коју обвезник ПДВ - испоручилац добара, односно пружалац услуга прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, без ПДВ. У основицу се урачунавају и акцизе, царина, друге увозне

дажбине и остали јавни приходи, осим ПДВ, као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга. С тим у вези, када обвезник ПДВ - АМСС Центар за моторна возила д.о.о. Београд, пружа услугу издавања налепнице за лака електрична возила, у основицу за обрачунавање ПДВ за промет предметне услуге урачунава се и вредност обрасца налепнице (без ПДВ) који је обвезник ПДВ - АМСС Центар за моторна возила д.о.о., Београд, претходно набавио од Агенције за безбедност саобраћаја по цени утврђеној Уредбом о ценама услуга које врши Агенција за безбедност саобраћаја („Службени гласник РС“, бр. 83/21 и 30/24).

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

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

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

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

Према ставу 3. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

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

Одредбом члана 17. став 4. Закона прописано је да основица не садржи:

- 1) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга;
- 2) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако те износе преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату и ако су ти износи посебно евидентирани;
- 3) износе које обвезник потражује за издатке које је платио у име и за рачун примаоца добара или услуга, ако су ти износи посебно евидентирани.

Према одредби члана 27а Уредбе о ценама услуга које врши Агенција за безбедност саобраћаја, цена услуге издавања налепнице за лака електрична возила износи 1.560,00 динара, док цена обрасца налепнице за лака електрична возила износи 500,00 динара.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Уколико нерезидентно правно лице накнадно достави надлежном пореском органу потврду о резидентности, да ли се разлика између плаћеног пореза и износа пореза за који би постојала обавеза плаћања да је обвезник у моменту исплате прихода располагао потврдом о резидентности, сматра више плаћеним порезом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001785617 2024 10520 004 000 011 001 од 31.5.2024. год.)

Чланом 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ) прописано је да 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 правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона; 2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада); 3) камата; 4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике; 5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Сагласно члану 40а ст. 1. и 2. ЗПДПЛ, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује

одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је нерезидент стварни власник прихода, а статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

Према члану 40а став 3. ЗПДПЈ, ако исплатилац прихода примени одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, а нису испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана, што за последицу има мање плаћени износ пореза, дужан је да плати разлику између плаћеног пореза и дугованог пореза по овом закону.

У складу са чланом 40а став 6. ЗПДПЈ, ако исплатилац прихода у моменту исплате прихода нерезиденту не располаже потврдом из става 2. овог члана, дужан је да приликом исплате прихода примени одредбе овог закона.

Ако нерезидентно правно лице достави надлежном пореском органу потврду из става 2. овог члана, разлика између износа плаћеног пореза из става 6. овог члана и износа пореза за који би постојала обавеза плаћања да је обвезник у моменту исплате прихода располагао потврдом из става 2. овог члана, сматра се више плаћеним порезом (члан 40а став 7. ЗПДПЈ).

Одредбом члана 1. 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, 92/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом

уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује је (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбом члана 159а став 1. ЗПППА прописано је да статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања 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.

Сагласно наведеном, статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са ЗПППА, при чему се потврдом о резидентности у складу са ЗПППА сматра потврда оверена 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.

Уколико исплатилац прихода у моменту исплате прихода нерезиденту не располаже потврдом о резидентности у складу са ЗПППА, дужан је да у моменту исплате прихода примени одредбе ЗПДПЛ што значи да ће порез по одбитку обрачунати применом стопе из члана 40. став 1. ЗПДПЛ.

Међутим, уколико нерезидентно правно лице накнадно достави надлежном пореском органу потврду о резидентности у складу са ЗПППА, разлика између плаћеног пореза (независно од тога да ли је плаћен у моменту исплате прихода или је плаћен по решењу донетом у поступку пореске контроле) и износа пореза за који би постојала обавеза плаћања да је обвезник у моменту исплате

прихода располагао потврдом о резидентности у складу са ЗПППА, сматра се више плаћеним порезом.

2. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице плаћа нерезидентном правном лицу по основу коришћења софтвера (у власништву нерезидента) који резидент користи за обављање своје пословне активности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1095/2022-04 од 28.5.2024. год.)

Сагласно одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу:

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

У случају када резидентно правно лице плаћа нерезидентном правном лицу накнаду по основу коришћења софтвера (у власништву нерезидента), који резидент користи за обављање своје пословне активности, предметна накнада (која се плаћа једном годишње, у конкретном случају) представља ауторску накнаду која је опорезива порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. тачка 2) Закона.

У вези питања које се односи на порески третман прихода нерезидента оствареног (од резидента) по основу закупа сервера, скрећемо пажњу на мишљење овог министарства број: 011-00-313/2022-04 од 10. априла 2023. године, према ком накнада за закуп сервера (који се налази у иностранству), на ком резидент (као купац) врши искључиво смештање података (а не за коришћење софтвера у циљу обраде и дистрибуције предметних података) није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. Закона.

3. Да ли је Институт за вирусологију, вакцине и серуме обвезник пореза на добит правних лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000831398 2024 1052 004 000 011 004 од 28.5.2024. год.)

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

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

Правилником о садржају пореског биланса за недобитне организације - обвезнике пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 60/14 ... 53/15, у даљем тексту: Правилник) прописан је садржај пореског биланса за недобитне организације из члана 1. став 3. Закона.

Према члану 2. став 1. тачка 1) Правилника, обвезник који примењује контни план за буџетски систем, а укључен је у консолидовани рачун трезора, порески биланс саставља на Обрасцу ПБН - Порески биланс за недобитну организацију која примењује контни план за буџетски систем за период од ____ до ____ 201_ године.

У Образац ПБН уносе се подаци исказани на одговарајућим позицијама ОП у колони 5 Обрасца 2 - Биланс прихода и расхода, који је прописан Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова („Службени гласник РС“, бр. 18/15).

У складу са чланом 144. став 1. Закона о социјалној заштити („Службени гласник РС“, бр. 25/19), здравствена установа у јавној својини, пружајући јавне услуге, као корисник јавних средстава, остварује средства за рад из јавних прихода и то:

- 1) доприноса за обавезно социјално осигурање закључивањем уговора са организацијом обавезног здравственог осигурања;
- 2) буџета Републике Србије, односно оснивача;
- 3) прихода насталих употребом јавних средстава, за услуге које нису обухваћене уговором са организацијом обавезног здравственог осигурања, у складу са законом.

Сагласно члану 144. став 2. Закона о социјалној заштити, здравствена установа у јавној својини може да стиче средства за рад и од донација донатора из Републике Србије и из иностранства, легата и завештања, као и других извора, у складу са законом.

Здравствена установа у јавној својини дужна је да организацији обавезног здравственог осигурања достави завршни рачун ради сачињавања консолидованог извештаја организације обавезног здравственог осигурања, као и друге извештаје у складу са прописима којима се уређује буџетски систем, а на стицање и располагање финансијским средствима за рад здравствене установе у јавној својини примењују се прописи којима се уређује обавезно здравствено осигурање, као и прописи којима се уређује буџетски систем (члан 144. ст. 8. и 9. Закона о социјалној заштити).

У конкретном случају, а како наводите у садржини поднетог захтева, Институт за вирусологију, вакцине и серуме (у даљем тексту: Институт) је здравствена установа која обавља здравствену делатност у области микробиолошке и вирусолошке дијагностике и производње серума, вакцина, лекова и других имунобиолошких и дијагностичких препарата, медицинских средстава и дијететских производа, чији је оснивач Влада Републике Србије. За рад Института средства се обезбеђују из средстава Републичког фонда за здравствено осигурање, као и из осталих извора у складу са законом. Институт обавља здравствену делатност у складу са Законом о здравственој заштити и Уредбом о плану мреже здравствених установа („Службени гласник РС“, бр. 5/20, 11/20, 52/20, 88/20, 62/21, 69/21, 74/21, 95/21).

Имајући у виду наведено, уколико Институт оствари у одређеном пореском периоду приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, по основу тако остварених прихода обвезник је пореза на добит правних лица, у складу са чланом 1. став 3. Закона, при чему основицу за опорезивање утврђује

на Обрасцу ПБН, чија је садржина и начин попуњавања прописана Правилником.

4. Порески третман додатних уплата које изврши члан друштва у складу са законом који уређује привредна друштва (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 0001516927 2024 10520 004 000 011 004 од 15.5.2024. год.)

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЈ) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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

Одредбама члана 178. ст. 1. и 2. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21, у даљем тексту: ЗПД) прописано

је да се оснивачким актом или одлуком скупштине може утврдити обавеза чланова друштва да, поред уплате уписаног основног капитала, изврше додатне уплате друштву сразмерно висини свог удела у друштву. Оснивачким актом или одлуком скупштине може бити одређена другачија сразмера, односно тачан износ додатних уплата, а оснивачким актом или одлуком скупштине из става 1. овог члана могу се одредити и рокови за враћање додатних уплата.

Додатним уплатама не повећава се основни капитал друштва, а додатне уплате могу бити само у новцу (члан 178. ст. 3. и 4. ЗПД).

Чланом 180. став 1. ЗПД прописано је да је друштво у обавези да врати додатне уплате члановима друштва у року из члана 178. став 2. овог закона или ако рок није одређен, на њихов захтев, само ако то није неопходно за покриће губитака друштва или за намирење поверилаца друштва.

Враћање додатних уплата врши се сходном применом одредаба овог закона о смањењу основног капитала друштва (члан 180. став 6. ЗПД).

Имајући у виду наведено, поставља се питање да ли додатне уплате чланова друштва извршене у складу са ЗПД могу представљати приход друштва (обвезника) који се опорезује према Закону.

У вези питања на који начин се додатне уплате евидентирају у пословним књигама обвезника, односно да ли исте могу представљати приход који се евидентира у билансу успеха обвезника, обратили смо се Сектору за финансијски систем (као надлежном за тумачење прописа о рачуноводству) који се изјаснио на следећи начин:

„Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон, у даљем тексту: Закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига,

услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је да је нерезидентно привредно друштво са регистрованим седиштем на адреси у Њу Јорку, САД, члан Друштва са 100% удела у основном капиталу. Оснивач је као једини члан извршио више додатних уплата Друштву.

Сагласно члану 2. тачка 4) Закона прописано је да су Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона; Концептуални оквир за финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди - МРС (International Accounting Standards - IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања - МСФИ (International Financial Reporting Standards - IFRS), тумачења издата од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине Концептуални оквир за финансијско извештавање, основни текстови МРС и МСФИ издати од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда, у облику у којем су издати, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења,

разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

У складу са дефиницијом прихода која је прописана у Концептуалном оквиру за финансијска извештавања у параграфу 4.25(a) наведено је да се елементи прихода и расхода дефинишу као што следи:

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

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

У параграфу 7. MPC 1 - Презентација финансијских извештаја дате су, између осталих, следеће дефиниције:

Власници су имаоци инструмената класификованих као капитал.

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

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

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

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

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

(и) биланс успеха (добитак или губитак);

(ии) остали укупни резултат; и

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

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

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

Из наведеног проистиче да сва повећања и смањења економских користи која су настала по основу доприноса власника капитала, односно расподеле власницима капитала - не представљају приходе и расходе, односно добитке и губитке и не приказују се у оквиру Биланса успеха и Извештаја о осталом резултату, већ представљају засебне промене у оквиру капитала дефинисане као „трансакције са власницима који делују у својству власника“.

Напомињемо да је овде реч о власницима у смислу наведене дефиниције из МРС 1, односно власницима који држе инструменте капитала у смислу МРС 32 - Финансијски инструменти: презентација, што најчешће јесу, али не морају увек да буду, власници регистровани у складу са Законом о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21).

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

Уколико се конкретна трансакција региструје као повећање основног капитала у складу са Законом о привредним друштвима - евидентираће се као повећање одговарајућег рачуна основног капитала у складу са Правилником о контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20). У супротном, евидентираће се као повећање у оквиру одговарајућег рачуна класе 3: Капитал (нпр. рачуна 309 - Остали основни капитал, 323 - Додатне уплате којима се не повећава капитал или 340 - Нераспоређени добитак ранијих година) у складу са усвојеном рачуноводственом политиком правног лица.“

С обзиром на наводе из цитираног мишљења, према којима, но основу додатних уплата члана друштва (тј. обвезника) не настају приходи ни добици који се исказују у билансу успеха, већ

се евидентирају директно у корист одговарајућих ставки капитала, сматрамо да се износ додатних уплата не укључује у основицу пореза на добит правних лица - опорезиву добит.

5. Постојање обавезе утврђивања капиталног добитка сагласно члану 27. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник купује дугорочне дужничке хартије од вредности (ХОВ) чији је издавалац правно лице са седиштем у Европској унији, при чему након њиховог стицања намерава да трећим лицима уступи сва права која се односе на ХОВ, али задржавајући право власништва над истим

(Мишљење Министарства финансија, бр. 378559 2024 10520 004 000 011 004 од 29.4.2024. год.)

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

У смислу одредбе члана 23. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, односно

МСФИ, односно МСФИ за МСП и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

У складу са чланом 27. став 1. тачка 3) Закона, капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедње грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

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

У конкретном случају, обвезник купује дугорочне дужничке хартије од вредности (ХОВ) чији је издавалац правно лице са седиштем у Европској унији. Након стицања ХОВ, обвезник намерава да трећим лицима уступи сва права која се односе на ХОВ као што су, како наводите у садржини поднетог захтева, право на наплату главнице, акумулиране камате и свих других потраживања у вези са ХОВ, као и сва друга права која постоје или проистичу у вези са ХОВ, укључујући право гласа за одобравање било какве измене, модификације и/или одрицања од права по основу ХОВ, при чему обвезник (након преноса наведених права) задржава права власништва над истим. С тим у вези, поставља се питање да ли предметна трансакција представља основ за утврђивање капиталног добитка у складу са чланом 27. Закона.

Имајући у виду све наведено, уколико обвезник уступањем одређених права (која се односе на ХОВ) на трећа лица истовремено

(сагласно позитивним прописима) задржава право власништва над истим, тако извршен пренос права која се односе на ХОВ није основ за утврђивање капиталног добитка у складу са Законом, при чему приход остварен по том основу (евидентирани као такав у складу са прописима о рачуноводству) представља опорезив приход сагласно члану 23. Закона.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка који физичко лице оствари у случају преноса уз накнаду права својине на непокретности, са родитеља на дете

(Мишљење Министарства финансија, бр. 987538 2024 10520 004 000 011 003 од 05.4.2024. год.)

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, 138/22 и 92/23, 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.

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

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. члана 72. Закона (члан 72. став 4. Закона).

Одредбом члана 72а став 1. 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:

- 1) су стечени наслеђем у првом наследном реду;

2) се пренос врши између брачних другова и крвних сродника у правој линији;

3) се пренос врши између разведених брачних другова, а у непосредној је вези са разводом брака;

4) се врши пренос дужничких хартија од вредности чији је издавалац Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије;

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

6) се у статусној промени врши замена акција, односно удела које обвезник има у привредном друштву преносиоцу, искључиво за акције, односно уделе у привредном друштву стицаоцу у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

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 (члан 73. став 1. 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).

Имајући у виду наведено, приход као позитивна разлика између продајне и набавне цене права својине на непокретности, који физичко лице оствари по основу преноса права својине на непокретности који (пренос) се врши између крвних сродника у правој линији, није предмет опорезивања порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 2) Закона.

Сагласно томе, када се пренос права својине на непокретности врши између крвних сродника у правој линији, у конкретном случају, између родитеља и детета, тако што родитељ изврши пренос права

својине на непокретности, уз накнаду, на своје дете, по основу тог преноса остварује се право на изузимање од пореза на капитални добитак према члану 72а став 1. тачка 2) Закона.

2. Обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана на приход остварен по основу неисплаћених зарада према судској пресуди

(Мишљење Министарства финансија, бр. 470588 2023 10520 004 000 011 004 од 02.4.2024. год.)

Према наводима из дописа, правоснажном судском пресудом тужени (послодавац) се обавезује да тужиоцу (запосленом) исплати одређени новчани износ на име накнаде штете у висини изгубљених зарада за период од јула 2003. године до априла 2017. године због незаконитог престанка радног односа, као и да исплати припадајућу законску затезну камату на појединачне месечне износе зарада од момента доспелости до момента исплате. Указује се да су се тужилац и тужени споразумели да тужени своју обавезу (по основу главног дуга и камате) исплати у више месечних рата, од којих су две рате исплаћене током 2022. године, а преосталих 12 рата је исплаћено током 2023. године. Наводи се да је тужилац сада корисник старосне пензије.

Одредбом члана 9. став 1. тачка 8) 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, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на доходак грађана не плаћа на примања остварена по основу накнада

материјалне и нематеријалне штете, изузев накнаде за измаклу корист и накнаде зараде (плате), односно накнаде за изгубљену зараду (плату).

Порез на доходак грађана не плаћа на примања остварена по основу пензија, накнада уз пензију и инвалиднина које се остварују по основу права из обавезног пензијског и инвалидског осигурања, односно војног осигурања (члан 9. став 1. тачка 7) Закона).

Према одредби члана 13. став 1. Закона, под зарадом, у смислу тог закона, сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Зарадом се сматрају и примања у вези са радом код послодавца која по основу права из радног односа лице оствари по престанку радног односа (члан 13. став 5. Закона).

Годишњим порезом на доходак грађана, према одредбама члана 87. став 1. Закона, опорезује се доходак физичких лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, и то:

- 1) резидената - доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави;
- 2) нерезидената - доходак остварен на територији Републике Србије.

Према одредбама става 2. члана 87. Закона, дохотком из става 1. овог члана сматра се годишњи збир:

- 1) зарада из чл. 15а до 15в Закона;
- 2) опорезивог прихода од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 41. Закона;
- 3) опорезивог прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. Закона;

- 4) опорезивог прихода од непокретности из члана 65в Закона;
- 5) опорезивог прихода од давања у закуп покретних ствари из члана 82. ст. 3. и 4. Закона;
- 6) опорезивог прихода спортиста и спортских стручњака из члана 84а Закона;
- 6а) опорезивог прихода од пружања угоститељских услуга из члана 84б Закона;
- 7) опорезивих других прихода из члана 85. Закона;
- 8) прихода по основима из тач. 1) до 6) и тачке 7) овог става, остварених и опорезованих у другој држави за обвезнике из става 1. тачка 1) овог члана.

Према одредби члана 191. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 113/17 - УС, 113/17 и 95/18 - др. закон), ако суд у току поступка утврди да је запосленом престао радни однос без правног основа, на захтев запосленог, одлучиће да се запослени врати на рад, да му се исплати накнада штете и уплате припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање за период у коме запослени није радио.

Накнада штете утврђује се у висини изгубљене зараде која у себи садржи припадајући порез и доприносе у складу са законом, у коју не улази накнада за исхрану у току рада, регрес за коришћење годишњег одмора, бонуси, награде и друга примања по основу доприноса пословном успеху послодавца, и исплаћује се запосленом у висини изгубљене зараде, која је умањена за износ пореза и доприноса који се обрачунавају по основу зараде у складу са законом (члан 191. ст. 2. и 3. Закона о раду).

Порез и допринос за обавезно социјално осигурање за период у коме запослени није радио обрачунава се и плаћа на утврђени месечни износ изгубљене зараде из става 2. овог члана (члан 191. став 4. Закона о раду).

Имајући у виду наведене законске одредбе, накнада изгубљене зараде коју послодавац, сагласно судској пресуди, исплаћује запосленом коме је незаконито престао радни однос опорезује се порезом на доходак грађана на зараде сагласно члану 13. до 18. Закона.

С тим у вези, приход у висини изгубљене зараде (у конкретном случају, за период од јула 2003. године до априла 2017. године) који се, сагласно правоснажној судској одлуци којом је утврђено да је запосленом престао радни однос без правног основа, исплати физичком лицу, предмет је опорезивања годишњим порезом на доходак грађана уколико по том основу, односно заједно са приходима по другим основима који се урачунавају у основицу годишњег пореза, прелази прописани неопорезиви износ дохотка.

Имајући у виду да је пензија која се остварује по основу права из обавезног пензијског и инвалидског осигурања изузета од опорезивања порезом на доходак грађана сагласно члану 9. став 1. тачка 7) Закона, тај приход не урачунава се у основицу годишњег пореза на доходак грађана.

Законска затезна камата коју поред накнаде изгубљене зараде оствари запослени, а који у својој суштини превасходно представља накнаду штете у смислу чл. 277. и 278. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - УС, 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99 - др. пропис, 23/99 - исправка, 35/99 - др. пропис, 44/99 - др. пропис, „Службени гласник РС“, бр. 18/20), не подлеже плаћању пореза на доходак грађана.

3. Право на коришћење олакшице по основу зараде новонастањеног обвезника у случају када је зарада, која је према закљученом уговору о раду била нижа од износа из члана 15в ст. 5. или 6. Закона о порезу на доходак грађана,

накнадно у неком каснијем периоду повећана анексом тог уговора о раду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 85235 2024 10520 004 000 011 004 од 20.3.2024. год.)

Одредбом члана 15в став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да основицу пореза на зараде за новонастањеног обвезника, за зараду коју остварује по основу радног односа на неодређено време са квалификованим послодавцем, при чему заснива радни однос на радном месту за које постоји потреба да лице има посебно стручно образовање и за којим постоји потреба која се не може лако задовољити на домаћем тржишту рада, чини основица из члана 15а став 2. овог закона умањена за 70%.

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

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

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

Према одредбама члана 15в ст. 5. и 6. Закона, сматра се да су услови у погледу радног места и посебног стручног образовања из става 1. овог члана испуњени уколико је месечна зарада коју

новонастањени обвезник из става 4. тачка 1) овог члана остварује већа од 344.082 динара, односно уколико је месечна зарада коју новонастањени обвезник из става 4. тачка 2) овог члана остварује већа од 229.388 динара.

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

Право на умањење основице из става 1. овог члана остварује се за период од пет година од дана закључења уговора о раду, уколико су испуњени услови из ст. 5, 6, и 7. овог члана који се односе на радно место, односно на новонастањеног обвезника током тог периода, независно од промене послодаваца (члан 15в став 8. Закона).

Према одредби члана 15в став 9. Закона, право на умањење основице новонастањени обвезник остварује почевши од прве зараде исплаћене за месец у коме су од надлежног органа прибављени докази о испуњености услова утврђених овим чланом.

Одредбом члана 15а 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, 138/22 и 92/23) прописано је право на умањење основице доприноса за запослене и за послодавце, тако да за новонастањеног обвезника по основу чије зараде се остварује право на умањење основице пореза

на зараде сагласно закону којим се уређује порез на доходак грађана, основицу доприноса чини зарада умањена за 70%.

Одредбом члана 30. 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 радни однос заснива уговором о раду.

Одредбама члана 33. Закона о раду уређује се садржај уговора о раду који, између осталог, садржи и новчани износ основне зараде на дан закључења уговора о раду.

Начин остваривања права на умањење основице пореза на зараде за новонастањеног обвезника, за зараду коју остварује по основу радног односа на неодређено време са квалификованим послодавцем ближе је уређен Правилником о начину остваривања права на умањење основице пореза на зараде за новонастањеног обвезника („Службени гласник РС“, бр. 137/20 и 6/23, у даљем тексту: Правилник).

Према одредби члана 7. став 1. Правилника, квалификовани послодавац је дужан да документацију из чл. 2-6. овог правилника прибави најкасније до дана када новозапосленом обвезнику врши исплату прве зараде по основу које се остварује право на умањење пореске основице сагласно члану 15в Закона, осим документације коју је у складу са одредбама овог правилника квалификовани послодавац дужан да накнадно прибавља у току остваривања тог права.

Имајући у виду наведено, новонастањени обвезник - физичко лице које, сагласно члану 15в Закона, испуњава услове да се сматра новонастањеним обвезником и о чему је квалификовани послодавац прибавио документацију утврђену Правилником, право на умањење

основице пореза на зараде остварује почевши од прве зараде исплаћене у износу сагласно члану 15в ст. 5. или 6. Закона, за месец у коме су од надлежног органа прибављени докази о испуњености услова утврђених чланом 15в Закона. Право на умањење основице пореза по основу зараде новонастањени обвезник може да оствари уколико су у моменту исплате зараде истовремено испуњени сви услови који се односе на период који претходи закључењу уговора о раду (сагласно члану 15в став 4. Закона) и настањење на територији Републике Србије (сагласно члану 15в став 7. Закона) и закључење уговора о раду којим се заснива радни однос на радном месту за које постоји потреба да лице има посебно стручно образовање и за којим постоји потреба која се не може лако задовољити на домаћем тржишту рада (сагласно члану 15в став 1. Закона) што се сматра испуњеним уколико је месечна зарада коју новонастањени обвезник остварује већа од Законом одређеног износа (сагласно члану 15в ст. 5. и 6. Закона).

С обзиром да не може да се оствари право на умањење основице пореза на зараду коју новонастањени обвезник остварује у висини која је нижа од износа из члана 15в ст. 5. или 6. Закона, сматрамо да у случају када је зарада која је према закљученом уговору о раду била нижа од износа из члана 15в ст. 5. или 6. Закона, али је накнадно у неком каснијем периоду повећана анексом тог уговора о раду, није испуњен Законом прописан услов који се односи на заснивање радног односа на радном месту за које постоји потреба да лице има посебно стручно образовање и за којим постоји потреба која се не може лако задовољити на домаћем тржишту рада (што се сматра испуњеним уколико је месечна зарада коју новонастањени обвезник остварује већа од Законом одређеног износа).

4. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица у случају када

је крајем 2022. године послодавац - привредно друштво са Фондом за иновационе делатности склопило уговор о суфинансирању Програма раног развоја сагласно Закону о иновационој делатности, на период од годину дана, за финансирање зарада (одређеног броја) запослених међу којима је и квалификовано новозапослено лице
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-291/2023-04 од 28.02.2024. год.)

Према наводима у захтеву, физичко лице је као квалификовано новозапослено лице у радном односу у привредном друштву (послодавац) од априла 2020. године и сви услови за коришћење ослобођења од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица били су испуњени приликом заснивања радног односа. Поред тога, истиче се да су послодавац и квалификовано новозапослено лице испуњавали и услове који су били прописани законским изменама које су се односиле на продужетак права на коришћење предметног ослобођења, чиме је створена претпоставка да се настави са коришћењем права на ослобођење до краја 2025. године за то квалификовано новозапослено лице. Даље, напомиње се да је крајем 2022. године привредно друштво са Фондом за иновационе делатности склопило уговор о суфинансирању Програма раног развоја, на период од годину дана, за финансирање зарада неколико запослених међу којима је и наведено квалификовано новозапослено лице, као и за финансирање текућих трошкова *outsourcing-a* (правне, књиговодствене услуге и слично) у уговореним износима. С тим у вези, истиче се да је привредно друштво отворило наменски рачун за уплате из Фонда за иновационе делатности и да „привредно друштво учествује у финансирању 30%, док Фонд учествује у финансирању 70% средства на рачуну“ и да су са наменског рачуна вршене

исплате зарада и за поменутог запосленог (припадајући порез, доприноси и „нето“ зарада) до износа које је уговорен са Фондом за иновационе делатности за сваког запосленог појединачно, а уколико је укупан трошак зараде виши од износа уговореног са тим фондом, за запослене се врши исплата остатка зараде са редовног рачуна привредног друштва (послодавца).

Према одредби члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон), 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 се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Послодавац из става 1. овог члана је послодавац, који у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2022. године са квалификованим новозапосленим лицем из ст. 5. и 6. овог члана закључи уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи и који је квалификовано новозапослено лице пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања (члан 21ж став 2. Закона).

Изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, послодавац који је на дан 31. децембра 2020. године имао највише 30 запослених и који у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2020. године закључно са 31. децембром 2021. године је закључио, односно од 1. јануара 2022. године до 31. децембра 2025. године закључи са квалификованим

новозапосленим лицем уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи и који то лице пријави на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2025. године (члан 21ж став 3. Закона).

Квалификованим новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра се лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан стекло у периоду од 1. јануара 2020. године до 30. априла 2020. године заснивањем радног односа код послодавца из става 1. овог члана или код другог послодавца (члан 21ж став 5. Закона).

Према члану 21ж став 9. Закона, пореско ослобођење из става 1. овог члана може да оствари и послодавац који започне обављање делатности после 31. децембра 2019. године.

Одредбом члана 21ж став 17. Закона прописано је да 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.

Сагласно Уредби о померању рока за стицање статуса квалификованог новозапосленог лица („Службени гласник РС“, бр. 60/20) и Одлуци о укидању ванредног стања на територији Републике

Србије („Службени гласник РС“, бр. 65/20), рок за стицање статуса квалификованог новозапосленог лица је померен, тако да статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, лице из члана 21ж став 5. Закона је стекло у периоду од 1. јануара 2020. године до 5. јула 2020. године заснивањем радног односа код послодавца сагласно.

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, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон о доприносима) уређена је истоврсна олакшица у погледу ослобођења од обавезе плаћања 100% доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду квалификованих новозапослених лица.

Законом о иновационој делатности („Службени гласник РС“, бр. 110/05, 18/10 и 55/13, престао да важи 5. јануара 2022. године), који је био у примени током 2020. године, одредбом члана 40. став 1. прописано је да се ради обезбеђивања финансијских средстава за подстицање иновативности, оснива Фонд за иновациону делатност (у даљем тексту: Фонд).

Према одредбама члана 41. Закона о иновационој делатности, Фонд обавља послове у вези са финансирањем припреме, реализације и развоја програма, пројеката и других активности у области спровођења иновационе политике, а нарочито послове наведене у тач. 1) до 4) тог члана.

Према одредбама члана 43. став 2. Закона о иновационој делатности, средства Фонда користе се за финансирање иновационе делатности, а нарочито за:

- 1) улагања у реализацију и пласман тржишно орјентисаних иновација новооснованих привредних субјеката;
- 2) подстицање иновативности у приоритетним областима науке и технологије;
- 3) остваривање делатности Фонда.

Фонд може учествовати и у суфинансирању програма, пројеката и других активности за намене из става 2. овог члана, ако их организују и финансирају међународне организације, финансијске институције и тела или друга страна и домаћа правна и физичка лица (члан 43. став 3. Закона о иновационој делатности).

Сагласно наведеном, 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, сагласно члану 21ж став 17. Закона, по основу заснивања радног односа са тим лицем нема право да за то лице оствари пореско ослобођење из овог члана.

С тим у вези, како је према наводима из дописа, крајем 2022. године послодавац - привредно друштво са Фондом (Фонд за иновационе делатности) склопило уговор о суфинансирању Програма раног развоја сагласно Закону о иновационој делатности, на период од годину дана, за финансирање зарада (одређеног броја) запослених међу којима је и квалификовано новозапослено лице за које (лице) је послодавац већ остварио право на олакшицу сагласно члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима (од априла 2020. године), сматрамо да послодавац нема право да за то квалификовано новозапослено лице оствари ослобођење из члана 21ж Закона и

члана 45ђ Закона о доприносима за период док користи наведени подстицај сагласно Закону о иновационој делатности.

Имајући у виду наведене законске одредбе, сматрамо да послодавац који је остварио право на ослобођење из члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима, у предметном случају како се наводи од априла 2020. године заснивањем радног односа са квалификованим новозапосленим лицем, не губи право на олакшицу коју је стекао и користио у периоду почев од априла 2020. године до момента када је почео да користи наведени подстицај сагласно Закону о иновационој делатности. Поред тога, с обзиром да је сагласно члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима физичко лице стекло статус квалификованог новозапосленог лица (од априла 2020. године), сматрамо да по истеку периода за који је послодавац користио подстицај сагласно Закону о иновационој делатности може да настави да користи олакшицу из члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима, уколико и наведено лице и послодавац испуњавају прописане услове из тих законских одредаба.

5. Порески третман доделе одређеног новчаног износа на поклон картицу издату од стране пружаоца услуге коју врши послодавац својим запосленима на начин да послодавац плаћање врши на терет својих средстава директно пружаоцу услуге, а који (износ) запослени може да искористи за куповину улазница за догађај по личном избору - куповину улазница за културно-уметничке и спортске догађаје по сопственом избору

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-554/2023-04 од 27.02.2024. год.)

Према наводима у захтеву, запосленима у привредном друштву се омогућава куповина улазница за културно-уметничке и

спортске догађаје, тако што послодавац „сваког месеца, запосленима додели одређени новчани износ на поклон картицу издату од стране пружаоца услуге, док послодавац плаћање врши директно пружаоцу услуге, који запослени може искористити за куповину улазница за догађај по личном избору“. Напомиње се да је ова погодност доступна свим запосленима, под једнаким условима, и у складу је са општим актима послодавца.

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, 118/21, 138/22 и 92/23, 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.

Према одредби члана 14. став 1. Закона, 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.

Одредбом члана 18а став 1. Закона прописано је да се, изузетно од члана 14. овог закона, не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основу погодности за чије пружање, у циљу стварања услова за рекреацију запослених на радном месту, послодавац има издатке за изградњу просторија и/или набавку опреме за рекреацију, по основу накнаде трошкова колективне рекреације запослених, односно организовања спортских догађаја и активности запослених које се спроводе у циљу побољшања

здравља запослених и/или изградњи бољих односа између самих запослених, односно запослених и послодавца.

Право на пореско ослобођење може да се оствари само уколико се активности колективне рекреације запослених из члана 18а став 1. Закона спроводе у складу са актима послодавца и уколико сви запослени послодавца имају право на рекреацију исте врсте, квалитета и обима (члан 18а став 2. Закона).

Правилником о остваривању права на пореско ослобођење по основу организовања рекреације, спортских догађаја и активности за запослене („Службени гласник РС“, бр. 50/19, у даљем тексту: Правилник) ближе су уређени услови за остваривање права на пореско ослобођење у вези са издацима послодавца у циљу стварања и одржавања услова за рекреацију запослених на радном месту, накнадама трошкова колективне рекреације запослених, односно организовања спортских догађаја и активности запослених које се спроводе у циљу побољшања здравља запослених или изградњи бољих односа између самих запослених, односно запослених и послодавца.

Одредбом члана 3. став 1. Правилника прописано је да пореско ослобођење за примања по основу накнаде трошкова колективне рекреације запослених може да се оствари:

1) ако је општим актом послодавца уређено право на рекреацију запослених на начин да се врши накнада трошкова по том основу;

2) ако је колективна рекреација запослених доступна свим запосленима под истим условима, односно да је исте врсте, квалитета и обима за све запослене;

3) ако је таква накнада трошкова документована на начин да се може утврдити врста и висина трошкова;

4) ако се накнада трошкова колективне рекреације запослених врши директним плаћањем на рачун добављача.

Према одредби члана 3. став 2. Правилника, накнада трошкова колективне рекреације из става 1. овог члана подразумева:

1) закуп термина у спортској хали или другом објекту подобном за колективну рекреацију у одређеном временском периоду;

2) обезбеђивање запосленима коришћења спортских или рекреативних услуга (теретана, базен, затворени или отворени спортски терени или терени за рекреацију и сл.);

3) обезбеђивање запосленима могућности коришћења спортских или рекреативних услуга код различитих пружаоца услуга, уколико је свим запосленима доступан исти број и врста различитих пружаоца услуга под истим условима (омогућавање истовременог приступа различитим теретанама, базенима, затвореним или отвореним спортским теренима или теренима за рекреацију).

Имајући у виду одредбу члана 18а став 1. Закона, порез на зараде не плаћа се, између осталог, по основу накнаде трошкова колективне рекреације запослених, која се спроводи у циљу побољшања здравља запослених и/или изградњи бољих односа између самих запослених, односно запослених и послодавца.

Накнада трошкова колективне рекреације запослених, сагласно члану 3. став 2. Правилника, подразумева закуп термина у спортској хали или другом објекту подобном за колективну рекреацију у одређеном временском периоду, обезбеђивање запосленима коришћења спортских или рекреативних услуга (теретана, базен, затворени или отворени спортски терени или терени за рекреацију и сл.), као и обезбеђивање запосленима могућности коришћења спортских или рекреативних услуга код различитих пружаоца услуга, уколико је свим запосленима доступан исти број и врста различитих пружаоца услуга под истим условима (омогућавање истовременог приступа различитим теретанама,

базенима, затвореним или отвореним спортским теренима или теренима за рекреацију).

Имајући у виду наведене одредбе, када послодавац својим запосленима у предметном случају додели одређени новчани износ на поклон картицу издату од стране пружаоца услуге на начин да послодавац плаћање врши на терет својих средстава директно пружаоцу услуге, а који (износ) запослени може да искористи за куповину улазница за догађај по личном избору (куповину улазница за културно-уметничке и спортске догађаје по сопственом избору), сматрамо да то давање не представља накнаду трошкова колективне рекреације запослених у смислу одредаба члана 18а Закона и члана 3. Правилника. Предметно примање које запослени оствари од послодавца има порески третман зараде сагласно одредбама чл. 13. и 14. Закона и подлеже плаћању пореза на доходак грађана на зарadu

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли порески обвезник у периоду за који му је одложено плаћање дугованог пореза може остварити право на повраћај пореза на додату вредност из члана 52. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, ... и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ) односно члана 10. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, ... и 138/22)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1645978 2024 10520 004 000 011 001 од 14.5.2024. год.)

Одредбама члана 10. ст. 2. и 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да у порескоправном односу из става 1. овог члана, физичко, односно правно лице, као и фонд има право:

- 1) на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено;
- 2) на пореску рефакцију, односно на рефундацију пореза у складу са пореским законом;
- 3) да користи порески кредит у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања;
- 4) да користи више или погрешно плаћени порез односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Ако се лице из става 2. овог члана определи за повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских

давања, као и за рефакцију, односно рефундацију пореза, односно за намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, ако пореским законом није друкчије уређено.

Одредбама члана 70. став 8. ЗПППА прописано је да се у случају када се у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност врши повраћај пореза, пореском обвезнику врши повраћај умањен за износ дугованог пореза доспелог по другом основу.

Одредбама члана 73. ст. 1-4. ЗПППА прописано је да Пореска управа може, на образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дугованог пореза, по испуњењу услова из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

1) министар или лице које он овласти - на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта пореског обвезника - осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања до 12 месеци.

Одредбама члана 74. ст. 1-4. ЗПППА прописано је да се у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из

члана 73. став 3. ЗПППА, од пореског обвезника захтева давање средстава обезбеђења наплате која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

- 1) хипотека на непокретности пореског обвезника;
- 2) залога на покретним стварима пореског обвезника;
- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине;
- 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из

чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;

- б) меница авалирана од стране пословне банке.

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

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

Одредбом члана 74. став 7. ЗПППА прописано је да ако се порески обвезник не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дугованог пореза, или уколико у периоду за који је одложено плаћање дугованог пореза не измири текућу обавезу, осим у случају ако је поднео захтев за одлагање плаћања те текуће обавезе, Пореска управа ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени порески дуг, водећи рачуна о ефикасности наплате, наплатити:

- 1) из средстава обезбеђења;
- 2) у поступку принудне наплате пореског дуга.

Одредбама члана 76. став 2. ЗПППА прописано је да ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање

дугованог пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

У складу са наведеним, рокови за плаћање дугованог пореза чије је плаћање одложено у складу са чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА уређени су споразумом, односно решењем о одлагању дугованог пореза, у периоду у коме је наведени споразум, односно решење на снази, односно док Пореска управа по службеној дужности не поништи споразум о одлагању плаћања дугованог пореза или укине решење о одлагању плаћања дугованог пореза у складу са одредбама члана 74. ст. 7-10. ЗПППА (у даљем тексту: период одлагања). Сходно томе, у периоду одлагања порески обвезник је у обавези да плаћа дуговани порез за који је одложено плаћање у роковима који су уређени споразумом, односно решењем о одлагању плаћања дугованог пореза. Такође, у периоду одлагања, искључиво је право пореског обвезника да измири обавезе по основу дугованог пореза пре истека рокова који су уређени споразумом, односно решењем о одлагању плаћања дугованог пореза.

Према томе, у конкретном случају, чињеница да је пореском обвезнику одобрено одлагање плаћања дугованог пореза, не представља сметњу да се у целости оствари право на повраћај пореза на додату вредност из члана 52. ЗПДВ и члана 10. ЗПППА, у периоду одлагања, уколико порески обвезник испуњава прописане услове за остваривање права на повраћај ПДВ.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Правилна расподела износа за плаћање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине између јединице локалне самоуправе на чијој територији се обавља производња и јединица локалних самоуправа на чијим територијама се налазе малопродајни објекти

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1397679 2024 10520 004 001 011 004 од 30.5.2024. год.)

Према одредби члана 134. став 1. тачка 1) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС”, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис, 15/21 - др. пропис, 15/23 - др. пропис, 92/23 и 120/23 - др. пропис, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине је правно лице, предузетник и огранак страног правног лица које обавља одређене активности које утичу на животну средину.

Сходно одредбама члана 134. ст. 3. и 4. Закона, под обављањем активности подразумева се обављање делатности правног лица, предузетника и огранка страног правног лица у седишту и издвојеним пословним јединицама.

Под издвојеном пословном јединицом, у смислу овог закона, подразумевају се пословни простор и пословне просторије изван седишта у којима обвезник обавља делатност, као и земљиште и просторије на земљишту које служе за обављање делатности.

Обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине из члана 134. став 1. тачка 1) овог закона дужан је да поднесе пријаву са подацима од значаја за утврђивање накнаде надлежном органу ЈЛС на чијој територији обвезник накнаде обавља активност до 30. априла (члан 138. став 1. Закона).

Сагласно члану 137. ст. 1. и 5. и 6. Закона, утврђивање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине обвезнику из

члана 134. став 1. тачка 1) овог закона врши орган јединице локалне самоуправе у чијој су надлежности утврђивање, контрола и наплата јавних прихода (у даљем тексту: надлежни орган ЈЛС), решењем за календарску годину, сразмерно периоду обављања активности на територији јединице локалне самоуправе, односно градске општине у граду чијим посебним актима је то уређено.

Накнада из става 1. овог члана се плаћа тромесечно, у износу утврђеном решењем, сразмерно броју дана у тромесечју за које се накнада плаћа у односу на обавезу утврђену за календарску годину, у року од 15 дана од дана истека тромесечја, на прописани уплатни рачун јавних прихода.

До доспелости обавезе по решењу о утврђивању накнаде из става 1. овог члана, обвезник накнаде плаћа аконтационо у висини обавезе за последње тромесечје претходне године.

Сходно одредби члана 2. став 5. Уредбе о критеријумима за одређивање активности које утичу на животну средину и износа накнада („Сл. гласник РС“, бр. 30/24, у даљем тексту: Уредба) у случају да обвезник обавља активност на територији више јединица локалне самоуправе, односно градских општина у граду чијим је посебним актима уређено да се накнада утврђује за територију градске општине, накнаду за заштиту и унапређивање животне средине плаћа на свим територијама на којима обавља активност која утиче на животну средину према степену негативног утицаја претежне делатности.

Према одредби члана 3. став 7. Уредбе, у случају да обвезник обавља активност на територији више јединица локалне самоуправе, односно градских општина у граду чијим је посебним актима уређено да градска општина утврђује накнаду, износ накнаде за заштиту и унапређивање животне средине плаћа тако што се укупан износ обрачунате накнаде утврђен према претежној делатности дели укупним бројем јединица локалне самоуправе, укључујући и градске општине у граду чијим је посебним актима уређено да се накнада утврђује за територију градске општине, сразмерно периоду обављања активности.

Сходно претходно наведеном, обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине, односно лице које обавља одређене

активности које утичу на животну средину је у обавези да поднесе пријаву са подацима од значаја за утврђивање накнаде надлежном органу јединице локалне самоуправе свакој јединици локалне самоуправе на чијој територији обавља активности, при чему се под обављањем активности подразумева обављање делатности обвезника у седишту и издвојеним пословним јединицама. Према томе, мишљења смо да са аспекта Закона нема разлике у износу за плаћање у зависности од врсте активности која се обавља у конкретној издвојеној пословној јединици.

На основу података из пријаве и других података којима располаже надлежни орган ће утврдити накнаду решењем за календарску годину, сразмерно периоду обављања активности на њеној територији. Према томе, обвезник накнаду за заштиту и унапређивање животне средине плаћа у износу који му је утврђен решењем надлежне јединице локалне самоуправе, на прописани уплатни рачун јавних прихода.

Напомињемо да је плаћање износа накнаде у случају када обвезник обавља активност на територији више јединица локалне самоуправе, односно градских општина у граду чијим је посебним актима уређено да се накнада утврђује за територију градске општине, уређен претходно наведеним чл. 2. став 5. и чл. 3. став 7. Уредбе.

2. Да ли је синдикална организација обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1624738 2024 10520 004 001 011 004 од 29.5.2024. год.)

Према одредби члана 134. став 1. тачка 1) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС“, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис, 15/21 - др. пропис, 15/23 - др. пропис, 92/23 и 120/23 - др. пропис, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине

је правно лице, предузетник и огранак страног правног лица које обавља одређене активности које утичу на животну средину.

Сходно одредбама члана 134. ст. 3. и 4. Закона, под обављањем активности подразумева се обављање делатности правног лица, предузетника и огранка страног правног лица у седишту и издвојеним пословним јединицама.

Под издвојеном пословном јединицом, у смислу овог закона, подразумевају се пословни простор и пословне просторије изван седишта у којима обвезник обавља делатност, као и земљиште и просторије на земљишту које служе за обављање делатности.

Према члану 138а тачка 3) Закона, накнаду за заштиту и унапређивање животне средине не плаћа удружење - недобитна организација, црква и верска заједница, које се финансира искључиво од чланарина, чланских доприноса, донација, дотација, субвенција и сл.

Лица из става 1. тач. 1) и 4) овог члана немају обавезу подношења пријаве из члана 138. став 1. овог закона, укључујући и лица из става 1. тачка 3) овог члана у случају када се финансирају искључиво од донација, дотација, субвенција, чланарина, чланских доприноса, и сл. (члан 138а став 2. Закона).

У складу за претходно наведеним, синдикална организација (удружење - недобитна организација) није обвезник накнаде ако се финансира искључиво од чланарина, чланских доприноса, донација, дотација, субвенција и сл.

3. Примена одредаба члана 92. ст. 1. и 2. Закона о изменама и допунама Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС”, бр. 92/23)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1356771 2024 10520 004 000 011 004 од 28.5.2024. год.)

Према одредби члана 92. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл.

гласник РС“, бр. 92/23, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама Закона о накнадама) обавезе по основу накнада које су настале до дана почетка примене овог закона а нису плаћене, измириће се у складу са прописима који су били на снази у време настанка обавезе.

Поступци утврђивања, наплате и контроле накнада који су започети до дана почетка примене овог закона, окончаће се по прописима по којима су започети (члан 92. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о накнадама).

Одредбом члана 100. Закона о изменама и допунама Закона о накнадама уређено је да закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије“, а примењиваће се од 1. јануара 2024. године, осим одредаба члана 17, чл. 29-34, чл. 93, 94, 95. и 98. тог закона које ће се примењивати од дана ступања на снагу тог закона, као и одредаба члана 41. став 5. и члана 43. став 1. тог закона које ће се примењивати од 1. јуна 2024. године.

Сходно члану 261. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС“, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис, 15/21 - др. пропис, 15/23 - др. пропис, 92/23 и 120/23 - др. пропис, у даљем тексту: Закон), обвезник накнада за коришћене радио фреквенција је лице које је, у складу са законом који уређује област електронских комуникација, стекло право коришћења радио-фреквенција.

Према члану 263. ст. 1 и 2. Закона, утврђивање накнаде за коришћење радиофреквенција врши регулаторно тело решењем за календарску годину. Плаћање утврђене накнаде из става 1. овог члана се врши у року од 15 дана од дана достављања решења.

Сходно члану 271. став 1. Закона, у погледу поступка утврђивања, контроле, наплате, повраћаја, камате, застарелости и осталог што није прописано овим законом лица надлежна за утврђивање накнаде сходно примењују одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

На поступак утврђивања накнада које утврђују, обрачунавају и наплаћују јавна предузећа, осим надлежних јавних водопривредних

предузећа, корисници шума и шумског земљишта, регулаторно тело надлежно за управљање лукама, регулаторно тело, управљачи заштићеног подручја, управљачи јавног пута, управљачи јавне железничке инфраструктуре, управљачи туристичког простора, примењују се одредбе закона којим се уређује општи управни поступак (члан 271. став 3. Закона).

Чланом 90. став 1. Закона о општем управном поступку („Сл. гласник РС“, бр. 18/16, 95/18 - аутентично тумачење и 2/23 - УС)) прописано је да се поступак покреће захтевом странке или по службеној дужности.

Поступак се покреће по службеној дужности кад је то прописом одређено или кад орган утврди или сазна да је, с обзиром на чињенично стање, неопходно да се заштити јавни интерес (члан 90. став 2. Закона о општем управном поступку).

Сходно члану 91. став 2. Закона о општем управном поступку, поступак је покренут по службеној дужности који је у интересу странке кад орган предузме било коју радњу ради вођења поступка.

Према члану 104. став 1. тачка 2) Закона о општем управном поступку, орган може непосредно да одлучи о управној ствари ако чињенично стање може да се утврди на основу података из службених евиденција, а странка не мора да се изјасни ради заштите њених права и правних интереса.

Имајући у виду претходно наведено, обавеза накнаде настаје стицањем права коришћења радиофреквенцијског спектра (у моменту издавања дозволе) од када стицалац постаје обвезник накнаде, а испуњење обавезе по основу накнаде за коришћење радио-фреквенција се врши у року наведеном у решењу надлежног органа. С тим у вези, мишљења смо да се на утврђивање обавезе за 2023. годину и претходне године примењују прописи који су били на снази у време настанка обавезе накнаде.

4. Да ли постоји могућност ослобођења од плаћања накнаде за постављање телекомуникационе опреме на земљишту и објектима које користи управљач јавне железничке инфраструктуре?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1509580 2024 10520 004 000 000 004 од 28.5.2024. год.)

Према одредби члана 231. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС“, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис, 15/21 - др. пропис, 15/23 - др. пропис, 92/23 и 120/23 - др. пропис, у даљем тексту: Закон) обвезник плаћања накнаде за постављање телекомуникационе опреме на земљишту и објектима које користи управљач јавне железничке инфраструктуре је правно лице које је власник телекомуникационе опреме.

Основица накнаде за постављање телекомуникационе опреме је појединачни уређај, односно за контејнере површина земљишта изражена у метрима квадратним, односно за стуб висина изражена у метрима (члан 232. Закона).

Према члану 233. став 1. Закона, висина накнаде за постављање телекомуникационе опреме у зависности од врсте уређаја, површине контејнера, дужине стуба, локације и места монтаже прописана је у Прилогу 11, Табеле 5.1. до 5.4. овог закона.

У накнаду нису урачунати трошкови редовног одржавања, електричне енергије, воде и канализације, грејања, ПТТ услуга, изношења смећа, чишћења, одводњавања, као и других услуга, такси и пореза (члан 233. став 2. Закона).

Сходно члану 234. Закона, накнаду за постављање телекомуникационе опреме утврђује решењем управљач јавне железничке инфраструктуре, за месечни период.

У складу са претходно наведеним, одредбама Закона није предвиђена могућност ослобођења од плаћања накнаде за постављање телекомуникационе опреме на земљишту и објектима које користи управљач јавне железничке инфраструктуре. Према томе, мишљења смо да предметни привредни субјекат не може бити

ослобођен од плаћања накнаде за постављање телекомуникационе опреме (опреме и уређаја у грађевинском објекту и на стубу, односно смештај контејнера/опреме на земљишту) на земљишту и објектима које користи управљач јавне железничке инфраструктуре.

5. Да ли је синдикална организација обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1751446 2024 10520 004 001 011 004 од 28.5.2024. год.)

Према одредби члана 134. став 1. тачка 1) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС“, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис, 15/21 - др. пропис, 15/23 - др. пропис, 92/23 и 120/23 - др. пропис, у даљем тексту: Закон) обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине је правно лице, предузетник и огранак страног правног лица које обавља одређене активности које утичу на животну средину.

Према члану 138а тачка 3) Закона, накнаду за заштиту и унапређивање животне средине не плаћа удружење - недобитна организација, црква и верска заједница, које се финансира искључиво од чланарина, чланских доприноса, донација, дотација, субвенција и сл.

Лица из става 1. тач. 1) и 4) овог члана немају обавезу подношења пријаве из члана 138. став 1. овог закона, укључујући и лица из става 1. тачка 3) овог члана у случају када се финансирају искључиво од донација, дотација, субвенција, чланарина, чланских доприноса, и сл. (члан 138а став 2. Закона).

У складу са претходно наведеним, синдикална организација није обвезник накнаде ако се, као што сте навели, финансира искључиво од чланарина и нема обавезу подношења пријаве за накнаду за заштиту и унапређивање животне средине, почев од 01.01.2024. године.

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли је порески обвезник - давалац концесије исправно проценио да Уговор о концесији садржи елементе лизинга и средствима датим у концесију (која су велике вредности и битна су и специфична по својој намени за сврху обављања делатности концесионара) исправно одредио рачуноводствени третман Оперативни лизинг, односно да ли трошкове амортизације средства датих у концесију порески обвезник - давалац концесије треба да признаје као расход?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 001723170 2024 10520 016 000 011 001 од 30.5.2024. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

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

• Имајући у виду непостојање смерница, тј. конкретног МРС/МСФИ за рачуноводствено обухватање Уговора о концесији са аспекта Даваоца концесије, контролисани порески обвезник (давалац концесије), за основна средства дата у концесију, која су велике вредности и битна су и специфична по својој намени за сврху обављања делатности концесионара, а на основу анализе применљивости МСФИ 16 Лизинг, и препоруке и анализе ангажованог стручног консултанта, као најпримеренији стандард за рачуноводствено обухватање Уговора о концесији, примењује МСФИ 16 Лизинг, сматрајући да предметна средства дата у концесију (која су велике вредности и битна су и специфична по својој намени за сврху обављања делатности концесионара), испуњавају следеће критеријуме:

- да су средства (у овом случају дата у концесију) идентификована,

- да корисник лизинга (у овом случају концесионар) стиче готово све економске користи од употребе средстава (датих у концесију) у сврху обављања услужних делатности у саобраћају јер корисник лизинга (у овом случају концесионар) остварује целокупни приход од коришћења средстава датих у концесију (која су велике вредности и битна су и специфична по својој намени за сврху обављања делатности концесионара), током периода коришћења односно током периода трајања концесије;

- да корисник лизинга (у овом случају концесионар) одређује коришћење идентификованог средства јер, без обзира што су одлуке „Како и у коју сврху“ о употреби средства унапред одређене Уговором о концесији, концесионар има право да одређује употребу средстава у оперативном смислу и доноси оперативне одлуке о коришћењу средстава везано за свој рад током периода трајања концесије, без могућности даваоца концесије да утиче на исте.

• Применом МСФИ 16 Лизинг као најпримеренији стандард за рачуноводствено обухватање Уговора о концесији, контролирани порески обвезник је за основна средства дата у концесију, која су велике вредности и битна су и специфична по својој намени за сврху обављања делатности концесионара, одредио рачуноводствени третман оперативни лизинг и иста признаје у складу са МРС 16: Некретнине, постројења и опрема.

Имајући у виду садржину достављеног захтева, на основу члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 - др. закон), из надлежности прописа о рачуноводству, Министарство даје следеће мишљење:

Сагласно члану 2. тачка 4) Закона прописано је да су Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона: Концептуални оквир за финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди - МРС (International Accounting Standards - IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања - МСФИ (International Financial Reporting Standards - IFRS), тумачења издата од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине Концептуални оквир за финансијско извештавање, основни текстови МРС и МСФИ издати од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда, у облику у којем су издати, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења,

разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

Одредбама члана 24. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

У складу са дефиницијом лизинга из МСФИ 16: *Лизинг* (у даљем тексту: МСФИ 16), лизинг представља уговор или део уговора којим се преноси право коришћења неке имовине (имовине која је предмет лизинга) за одређени временски период у замену за накнаду.

На дан закључења уговора ентитет треба да процени да ли уговор представља уговор о лизингу, односно да ли садржи елементе лизинга. Уговор је уговор о лизингу, односно садржи елементе лизинга уколико се њиме уступа право контроле над коришћењем одређене имовине током датог периода у замену за накнаду. У параграфима Б9 – Б31 дата су упутства за вршење процене да ли неки уговор представља уговор о лизингу, односно садржи елементе лизинга (параграф 9. МСФИ 16).

Према параграфу 81. МСФИ 16 давалац лизинга плаћања по основу пословног лизинга треба да признаје као приход на праволинијској или некој другој систематској основи. Давалац лизинга треба да примењује неку другу систематску основу онда када она боље репрезентује образац по ком се смањује корист од имовине која је предмет лизинга.

Трошкове настале код остваривања прихода од лизинга, укључујући трошкове амортизације, давалац лизинга треба да признаје као расход (параграф 82. МСФИ 16).

Сагласно параграфу Б9 МСФИ 16 прописано је да у сврху процене да ли се неким уговором уступа право контроле над коришћењем одређене имовине (видети параграфе Б13 - Б20) током неког периода, ентитет треба да процени да ли корисник током целог периода коришћења има:

(а) право на стицање суштински свих економских користи од коришћења одређене имовине (као што је то описано у параграфима Б21 - Б23); и

(б) право директног коришћења одређене имовине (као што је то описано у параграфима Б24 - Б30).

Имајући у виду претходно наведено, указујемо да је у конкретном случају било неопходно да руководство пореског обвезника користи процену (просуђивање) у циљу утврђивања и примене адекватне рачуноводствене политике и одређивања да ли се могу применити одредбе МСФИ 16. Према наводима из предметног захтева, порески обвезник је услед непостојања конкретног МРС/МСФИ за рачуноводствено обухватање Уговора о концесији са аспекта Даваоца концесије, на основу анализе (спроведене од стране стручног консултаната) донео одлуку да примењује МСФИ 16.

У вези са наведеним, а на основу расположивих информација из захтева, мишљења смо да су испуњени услови да предметни Уговор о концесији (са аспекта Даваоца концесије) има рачуноводствени третман еквивалентан уговору о лизингу у смислу МСФИ 16. Самим тим, сматрамо да је порески обвезник свакако у обавези да сагласно параграфу 82. МСФИ 16 трошкове амортизације средстава датих у концесију (која су велике вредности и битна су и специфична

по својој намени за сврху обављања делатности концесионара) признаје као расход у својим пословним књигама.

На крају, желимо да укажемо да су, сагласно члану 43. став 2. Закона, законски заступник, орган управљања и надзорни орган правног лица у складу са законом, односно предузетник, као и одговорно лице из члана 15. овог закона, односно одговорно лице из члана 16. став 4. овог закона, делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени, колективно одговорни за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању и консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању. С тим у вези, у конкретном случају, порески обвезник је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом рачуноводственом регулативом (МСФИ), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутом регулативом.

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

2. а) Када оснивач изврши уплату средстава по основу позајмице привредном друштву за одржавање текуће ликвидности преко свог личног рачуна, нпр. путем електронског банкарства или мобилног, да ли постоји

законска обавеза да се такав Уговор о позајмици овери у банци, с обзиром да је све прошло електронски и није било готовог новца у оптицају? У вези са тим и питање, када привредно друштво враћа позајмицу оснивачу директно на лични рачун оснивача, дакле на исти начин као и када је примило позајмицу, да ли и то мора да се оверава у банци?

б) У пракси има случајева да привредно друштво не буде у могућности да врати позајмицу оснивачу у року дефинисаним Уговором, па се у тим случајевима сачињавају Анекси основних Уговора где се рок продужава на нови рок. Да ли постоји законска обавеза да се такав Анекс овери у одговарајућој пословној банци, с обзиром да нема никаквих новчаних трансакција?

в) Да ли ја као књиговођа морам да оприходујем невраћену позајмицу иако привредно друштво поседује Анекс којим се продужава рок враћања позајмице, али исти није оверен од стране банке? Такође, ако се рок о поврату не испоштује, а не сачини се Анекс о новом року враћања, да ли ја морам да оприходујем невраћену позајмицу? Уколико морам, у ком временском периоду сам у обавези да то урадим?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001626562 2024 10520 016 000 011 004 од 21.5.2024. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о

пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Сагласно члану 2. тачка 4) Закона прописано је да су Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона: Концептуални оквир за финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди - МРС (International Accounting Standards - IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања - МСФИ (International Financial Reporting Standards - IFRS), тумачења издата од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине Концептуални оквир за финансијско извештавање, основни текстови МРС и МСФИ издати од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда, у облику у којем су издати, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

У складу са дефиницијом прихода која је прописана у Концептуалном оквиру за финансијско извештавање у параграфу 4.25(а) наведено је да се елементи прихода и расхода дефинишу као што следи:

Приходи су повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања имовине или смањења

обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса власника капитала.

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

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

Власници су имаоци инструмената класификованих као капитал.

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

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

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

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

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

(и) биланс успеха (добитак или губитак);

(ии) остали укупни резултат; и

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

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

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

Из наведеног проистиче да сва повећања и смањења економских користи која су настала по основу доприноса власника капитала, односно расподеле власницима капитала - не представљају приходе и расходе, односно добитке и губитке и не приказују се у оквиру Биланса успеха и Извештаја о осталом резултату, већ представљају засебне промене у оквиру капитала дефинисане као „трансакције са власницима који делују у својству власника“.

Напомињемо да је овде реч о власницима у смислу наведене дефиниције из МРС 1, односно власницима који држе инструменте капитала у смислу МРС 32 - *Финансијски инструменти: презентација*, што најчешће јесу, али не морају увек да буду, власници регистровани у складу са Законом о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21).

Имајући у виду све наведено, у наставку су одговори на постављена питања:

а) и б) Овим путем указујемо да Министарство није надлежно за тумачење прописа који уређују обавезе у смислу одговора на питања да ли се Уговор о позајмици (као и Анекс истог) оверава у пословној банци, као и начина на који привредно друштво враћа позајмицу оснивачу (у питању је облигациони однос) директно на лични рачун оснивача. С тим у вези, с обзиром да је пословање банака и контрола рада истих у надлежности Народне банке Србије (у даљем тексту: НБС), сматрамо да је неопходно да се обратите НБС ради добијања мишљења у овом делу.

в) С обзиром да унос средстава (попут готовине, потраживања, финансијских пласмана, залиха или сталних средства) без (против) накнаде и обавезе враћања, као и опрост обавеза, представљају повећања економских користи у виду доприноса власника (у конкретном случају, оснивач привредног друштва је дао позајмицу, односно уплатио средства том друштву), односно трансакције са власницима који делују у својству власника - сматрамо да по том основу не настају приходи ни добици ни у Билансу успеха ни у Извештају о осталом резултату, већ да се евидентирају директно у корист одговарајућих ставки капитала.

Уколико се конкретна трансакција региструје као повећање основног капитала у складу са Законом о привредним друштвима - евидентираће се као повећање одговарајућег рачуна основног капитала у складу са Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20). У супротном, евидентираће се као повећање у оквиру одговарајућег рачуна класе 3: Капитал (нпр. рачуна 309 - *Остали основни капитал*, 323 - *Додајне улагање којима се не повећава капитал* или 340 - *Нераспоређени добитак ранијих година*) у складу са усвојеном рачуноводственом политиком правног лица.

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

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У МАЈУ 2024. ГОДИНЕ

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о каматним стопама за које се сматра да су у складу са принципом „ван дохвата руке” за 2024. годину	Сл. гласник РС, бр. 48 од 31. маја 2024.
Правилник о измени Правилника о платама и другим примањима запослених у Министарству финансија – Пореска управа	Сл. гласник РС, бр. 48 од 31. маја 2024.
ОСТАЛО	
Стратешки план за борбу против превара и управљање неправилностима у поступању са финансијским средствима Европске уније у Републици Србији за период 2024–2026. године	Сл. гласник РС, бр. 48 од 31. маја 2024.

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