



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 6
јун 2021.
година LXI
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 6
јун 2021.
година LXI
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, министар финансија
Уређивачки одбор
Ана Панчић, др Драган Демировић,
Снежана Карановић, Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

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

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

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

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Примена члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ – преносилац изврши пренос дела имовине који чини опрема за производњу оружја и муниције, некретнине које се користе за обављање делатности производње оружја и муниције, опрема за ресторан исхране запослених који се користи у оквиру обављања делатности производње оружја и муниције, опрема за опитни тунел за оружје и муницију, опрема за видео надзор делатности производње оружја и муниције и друга добра која се користе за обављање наведене делатности, као улог у привредно друштво – обвезника ПДВ 11
 2. Порески третман промета добара, односно услуга у оквиру реализације пројекта Моравски коридор..... 14
 3. Порески третман промета услуга испитивања радиоактивности у оквиру мониторинга животне средине и мерења садржаја радионуклида у различитим узорцима који врши Институт за медицину рада Србије 19
 4. Да ли је реч о промету из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ у случају извођењу припремних активности у оквиру рударско-експлоатационог пројекта, које подразумевају услуге геодетског обележавања будућих радова, услуге ископа земље и рашчишћавања терена,
-

постављање и премештање застора од геотекстила, шљунка и камена, машинску припрему локације бушачке гарнитуре, рекултивацију терена након изласка бушачке гарнитуре и др, које обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ?.....22

5. Да ли обвезник ПДВ – сервисер може да оствари право на одбитак претходног пореза у случају када увезе резервне делове и по основу предметног увоза плати ПДВ, при чему резервне делове користи за поправку, односно сервис добара у гарантном року, односно ван гарантног рока?.....25

6. Да ли обвезник ПДВ – купац пољопривредних производа који је новчани износ на име ПДВ надокнаде исплатио на текући рачун извршитеља у складу са законом којим се уређује извршење, има право да тај износ одбије као претходни порез?.....27

7. Порески третман промета услуга социјалног старања и заштите, деџе заштите и заштите младих, услуга установа социјалне заштите, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга, од стране лица – обвезника ПДВ који није основан као установа30

8. Порески третман промета услуге организације здравствених услуга – прегледа запослених коју врши носилац конзорцијума – друштво са ограниченом одговорношћу33

9. Ко је порески дужник за испоруку са уградњом опреме за играоницу, односно елемената играонице у тржном центру (нпр. тематских кућица, зоне са тобоганима, вртешкама и др.) коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ?.....39

10. Порески третман промета добара и услуга односно увоза добара који се врши у оквиру реализације пројекта „Енергетска ефикасност у објектима јавне намене, фаза II“ финансираног

средствима немачке банке KfW, на основу потврђеног Споразума о зајму између KfW, Франкфурт на Мајни и Републике Србије 42

11. Порески третман промета услуга стручног надзора над извођењем радова на реализацији пројекта изградње инфраструктурног коридора аутопута Е- 761, деоница Појате – Прељина („Моравски коридор“) 49

12. Право на одбитак претходног пореза по основу набавке услуга здравственог прегледа запослених ако обвезник ПДВ – прималац услуга организује здравствене прегледе запослених без постојања правне обавезе, односно без постојања правне обавезе да одређене послове могу обављати само запослени одређеног здравственог стања 54

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Набавна цена акција за сврху одређивања капиталног добитка у случају када је обвезник извршио продају акција које су биле евидентирани у пословним књигама на рачуну дугорочних финансијских пласмана којима се не тргује на организованом тржишту, а у претходним пореским периодима (од 2013. до 2017. године) је вршио усклађивање вредности предметних акција на фер вредност и, по том основу, у пословним књигама исказивао искључиво обезвређење 59

2. Признавање расхода у пореском билансу обвезника који (на основу закљученог уговора) донира новчана средства примаоцу донације, регистровано за обављање делатности 94.99 – Делатност осталих организација на бази учлањења, а основаном као независно и непрофитно удружење, с тим да се новчана средства дају у циљу подршке трансформацији српске привреде

из традиционалне у високотехнолошку, истраживачко-развојну и дигиталну привреду 60

3. Да ли обвезник може да одложи почетак коришћења пореског кредита из члана 50к став 1. Закона о порезу на добит правних лица? 63

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се порез на пренос апсолутних права плаћа код раскида уговора о преносу права својине на идеалном делу $\frac{3}{4}$ грађевинског земљишта са кућом изграђеном на њему, у случају кад је стицалац права (инвеститор који је намеравао да гради стамбену зграду на том земљишту) право својине на тој непокретности уписао на своје име у катастру и продавцу исплатио уговорени део накнаде за тај пренос у новцу, при чему је преостали део накнаде требало да добије у уговореној стамбеној површини будуће зграде, до чије изградње није дошло? 65

С обзиром на то да је порез на пренос апсолутних права на тај пренос платио стицалац права, да ли има основа за повраћај плаћеног пореза? 65

2. Да ли набавна вредност непокретности чини пореску основицу за 2019. годину – за непокретности привредног друштва као обвезника пореза на имовину који води пословне књиге (за грађевинско земљиште у јавној својини Републике Србије са правом коришћења тог привредног друштва и двадесет два објекта у својини тог привредног друштва намењена за прехранбену индустрију и производњу пића, за трговину и помоћне зграде), које је то друштво стекло куповином 6.03.2019. године, као и да ли је том правном лицу обавеза по основу пореза на имовину за те непокретности престала из разлога што је пожар до кога је дошло у 2019-ој години изазвао велика оштећења на

објектима што утиче на њихову стабилност, па се ти објекти не користе? 67

3. Да ли је агенција у обавези да сваке године подноси пореске пријаве о утврђеном порезу на имовину за непокретности у својини Републике Србије које та агенција користи и за које је обвезник пореза на имовину, с обзиром да је у претходном периоду већ утврђено да се на те непокретности порез на имовину не плаћа применом одредбе члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину? 72

4. Да ли је основица пореза на имовину за бетонско постоље – темељ за антенски стуб, као носач антене са припадајућом телекомуникационом опремом, тржишна или књиговодствена вредност? 75

5. Да ли се применом члана 12. став 1. тачка 7а) Закона о порезима на имовину остварује ослобођење од пореза на имовину за водно земљиште и водне објекте у јавној својини који нису уписани у регистар катастра водног добра, односно катастра водних објеката? 79

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног од продаје акција стечених наслеђем у првом наследном реду 81

2. Порески третман прихода која физичка лица остваре у облику ваучера као награде за остварене резултате у продаји производа исплатиоца, код кога та лица нису у радном односу 82

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде и уговорене накнаде за привремене

и повремене послове, локално ангажованог особља у дипломатском представништву стране државе..... 85

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. У случају када је над нерезидентним правним лицем – резидентом Великог Војводства Луксембург, које има 100% учешћа у капиталу резидентног правног лица (обвезник), планирано спровођење статусне промене (ван територије Републике) којом би се то нерезидентно правно лице (друштво преносилац) припојило другом нерезидентном правном лицу (друштво стицалац) тако што би друштву стицаоцу пренело имовину (100% учешће у капиталу обвезника) и престало да постоји, а друштво стицалац би постало власник предметне имовине, да ли постоји обавеза подношења пореске пријаве, и ако постоји, ко је подносилац исте (пријаве)?..... 93

2. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу камате у случају када, на основу уговора о кредиту, банка – резидент Словеније, има потраживање (на име главнице и камате) према резидентном правном лицу, па у складу са уговором о јемству, нерезидентно правно лице – такође резидент Словеније, као јемац, намирује потраживање банке и, с тим у вези, предметно потраживање (по основу главнице и камате) прелази са банке на јемца (као новог повериоца); јемац (нови поверилац) и дужник закључују уговор којим се износ целокупног дуга према јемцу (а који се састоји од главница и камата) дефинише као (нови) износ главнице – да ли се на износ камате, који је дужник дуговао банци, а који је новим уговором (између дужника и јемца) приписан главници, обрачунава и плаћа порез по одбитку? 99

ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Одлагање доспелости за плаћање пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада у складу са Уредбом о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19, као и о одлагање плаћања дугованог пореза у складу са ЗПППА 103
2. Губитак права на директна давања из Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 и Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године..... 109

ФИСКАЛНЕ КАСЕ

1. Обавеза и начин фискализације издатих рачуна физичким лицима у случају пружања пакета услуга који је дефинисан претплатничким уговором (изнајмљивање водомата, продаја и дистрибуција воде до корисника) и њихово издавање у облику е-фактуре 113
 2. Обавеза и начин евидентирања промета преко фискалне касе у случају on-line продаје робе из малопродајног објекта, при чему се on-line продаја врши путем посредника, а достава преко курирске службе на основу Уговора о пословно техничкој сарадњи, којим се предвиђа да ће посредник (пружалац услуге on-line продаје) једном у две недеље малопродајном објекту преносити укупан износ који је наплаћен од стране крајњег корисника за робу која је у том периоду купљена у малопродајном објекту 114
-

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли, у складу са стандардима и Законом о рачуноводству, мало правно лице треба да укалкулише у Билансу успеха за 2020. годину нереализоване курсне разлике које су настале по основу девизних кредита у доларима (USD) или тек по „затварању“ (отплати) обавеза по основу девизних кредита? 117

2. а) Да ли је зависно правно лице имало право тј. да ли је исправно поступило када је све зависне трошкове кредита предузећа оснивача књижило као свој трошак (камате, накнаде, валутне клаузуле)? 120

б) Да ли је преносом кредита на зависно правно лице предузеће оснивач правилно поступило када је престало да књижи као своје обавезе по основу камата, накнада и валутних клаузула по предметном кредиту? 121

3. Књижење фактура у случају када је правно лице од иностраног добављача примило 16 фактура за машину коју увози и тих 16 фактура приложило Управи царина у поступку царинења, а након тога инострани добављач шаље другачије фактуре од фактура које су пратиле робу и које су приложене у поступку царинења и наводи да обавезу за испоручену машину правно лице треба да измири тако што ће књижити и платити две фактуре које су примљене поштом, а не на основу 16 оцарињених фактура... 125

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у јуну 2021. године 131

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Примена члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ – преносилац изврши пренос дела имовине који чини опрема за производњу оружја и муниције, некретнине које се користе за обављање делатности производње оружја и муниције, опрема за ресторан исхране запослених који се користи у оквиру обављања делатности производње оружја и муниције, опрема за опитни тунел за оружје и муницију, опрема за видео надзор делатности производње оружја и муниције и друга добра која се користе за обављање наведене делатности, као улог у привредно друштво – обвезника ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-576/2021-04 од 24.6.2021. 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 и 153/20, у даљем тексту: Закон) и Правилником о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Службени гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник о преносу имовине), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са

или без накнаде, или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако су испуњени следећи услови: да је стицалац дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ, да стицалац дела имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац и да предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност.

Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона утврђује се на дан преноса имовине.

Према томе, када обвезник ПДВ – преносилац изврши пренос дела имовине који чини опрема за производњу оружја и муниције, некретнине које се користе за обављање делатности производње оружја и муниције, опрема за ресторан исхране запослених који се користи у оквиру обављања делатности производње оружја и муниције, опрема за опитни тунел за оружје и муницију, опрема за видео надзор делатности производње оружја и муниције и друга добра која се користе за обављање наведене делатности, као улог у привредно друштво, обвезника ПДВ, при чему у конкретном случају на дан преноса предметне имовине обвезник ПДВ – стицалац наставља да обавља делатност производње оружја и муниције, а преносиоцу је онемогућено да обавља ту делатност, мишљења смо да је реч о преносу дела имовине на који се примењује члан 6. став 1. тачка 1) Закона.

Напомињемо, околност да у власништву обвезника ПДВ – преносиоца остаје објекат у изградњи који ће након изградње бити намењен за делатност производње оружја и муниције, као и одређена опрема за производњу оружја и муниције која је наручена од добављача али до момента улагања није набављена (при чему ће ова добра обвезник ПДВ – преносилац унети као улог одмах након изградње, односно реализације набавке), не утиче на примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона.

Поред тога указујемо да је обвезник ПДВ, који изврши пренос дела имовине у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона, дужан да стицаоцу достави све податке који се односе на добра, односно услуге који чине део имовине чији је пренос извршен, као и да изда рачун са спецификацијом добара, односно услуга који чине тај део имовине.

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.

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).

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

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

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

Сагласно одредбама члана 3. став 1. Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Службени гласник РС“, бр. 118/12, 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 којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца тог дела имовине код:

- 1) статусне промене привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва;
- 2) продаје, улагања, односно бестеретног давања;
- 3) наслеђивања.

Пословном целином, у смислу става 1. овог члана, сматра се целина којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца, а чијим је преносом у моменту преноса онемогућено преносиоцу да обавља ту делатност (став 2. истог члана Правилника).

2. Порески третман промета добара, односно услуга у оквиру реализације пројекта Моравски коридор

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-701/2021-04 од 24.6.2021. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16г) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације инфраструктурних пројеката изградње аутопутева за које је посебним законом утврђен јавни интерес. Законом о утврђивању јавног интереса и посебним поступцима ради реализације пројекта изградње инфраструктурног коридора ауто-пута Е-761, деоница Појате – Прељина („Службени

гласник РС“, бр. 49/19) прописано је да је пројекат изградње инфраструктурног коридора ауто-пута Е-761, деоница Појате – Крушевац – Адрани – Прељина (Чачак), са регулацијом река и изградњом телекомуникационе инфраструктуре дуж коридора ауто-пута (у даљем тексту: Моравски коридор) пројекат од значаја за Републику Србију. Процедура за остваривање пореског ослобођења из члана 24. став 1. тачка 1бг) Закона прописана је Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 – др. закон, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19, 80/19 и 159/20, у даљем тексту: Правилник). С тим у вези, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1бг) Закона може се остварити за промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта Моравски коридор, и то за промет који врши:

- обвезник ПДВ непосредно финансијеру пројекта;
- обвезник ПДВ страном лицу са којим финансијер пројекта има закључен уговор о промету добара и услуга.

Према томе, за промет добара, односно услуга који предметни обвезник ПДВ, извођач радова у оквиру реализације пројекта Моравски коридор (деоница Појате – Прељина), врши финансијеру, може се остварити пореско ослобођење у складу са процедуром прописаном Правилником. Међутим, на промет добара, односно услуга који добављачи врше предметном обвезнику ПДВ за потребе реализације истог пројекта, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

Када је реч о увозу добара у оквиру реализације пројекта Моравски коридор, пореско ослобођење за увоз добара из члана 26. тачка 1) Закона, у складу са Правилником, поред финансијера, може да оствари и обвезник ПДВ који врши промет за који се може остварити пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 1бг) Закона (обвезник ПДВ који врши промет добара и

услуга непосредно финансијеру, односно страном лицу са којим финансијер има закључен уговор о промету добара и услуга), у конкретном случају предметни обвезник ПДВ (извођач радова). Наведено пореско ослобођење за увоз добара не могу остварити добављачи предметног обвезника ПДВ у оквиру реализације пројекта Моравски коридор.

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).

Према одредби члана 24. став 1. тачка 16г) Закона, ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације инфраструктурних пројеката изградње аутопутева за које је посебним законом утврђен јавни интерес.

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

Сагласно одредби члана 42б став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16г) Закона односи се на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације инфраструктурних пројеката изградње аутопутева за које је посебним законом утврђен јавни интерес, независно од извора финансирања.

Републички орган који финансира реализацију инфраструктурног пројекта из става 1. овог члана (у даљем тексту: финансијер) доставља Централни документ којим потврђује својство финансијера, податке о називу и вредности инфраструктурног пројекта, списак и копије закључених уговора о набавци добара и услуга из става 1. овог члана, податке о имену, презимену и ЈМБГ-у лица овлашћених за подношење захтева за остваривање пореског ослобођења у складу са овим правилником, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене (члан 42б став 2. Правилника).

Пореско ослобођење из члана 42б став 1. овог правилника обвезник може да оствари за промет добара и услуга који непосредно врши финансијеру, односно страном лицу са којим финансијер има закључен уговор о набавци добара и услуга, под условом да поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга ослобођен ПДВ (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута) који попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице Централне, у три примерка (члан 42в став 1. Правилника).

Када је финансијер порески дужник у складу са Законом за промет који му врши обвезник или страном лице, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута, коју попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице Централне, у три примерка (члан 42в став 2. Правилника).

Одредбом члана 42в став 3. Правилника прописано је да потврда о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

- 1) назив, адресу и ПИБ финансијера;
- 2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;
- 3) број и датум потврде;
- 4) назив и вредност инфраструктурног пројекта;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;

6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је финансијер порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;

7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

8) датум овере и потпис овлашћеног лица Пореске управе.

Одредбом члана 42в став 4. Правилника прописано је да се потврда о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута из ст. 1. и 2. овог члана издаје на захтев финансијера, односно страног лица, који садржи:

1) назив, адресу и ПИБ финансијера;

2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;

3) број и датум захтева;

4) назив и вредност инфраструктурног пројекта;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;

6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је финансијер порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;

7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

8) потпис овлашћеног лица финансијера, односно страног лица.

Централа проверава испуњеност услова за остваривање пореског ослобођења и ако су ти услови испуњени издаје три примерка потврде о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута из ст. 1. и 2. овог члана, од којих два

примерка доставља финансијеру, односно страном лицу, а трећи задржава за своје потребе (члан 42в став 5. Правилника).

Финансијер, односно страном лице доставља обвезнику оверену потврду из става 5. овог члана (члан 42в став 6. Правилника).

У складу са одредбом члана 42г став 1. Правилника, ако се у оквиру реализације пројекта из члана 24. став 1. тачка 1бг) Закона врши увоз добара у Републику Србију, Централа издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника.

Сагласно одредби члана 42г став 2. Правилника, потврда из става 1. овог члана, уместо података прописаних чланом 42в став 3. тач. 5)–7) овог правилника, садржи податке о називу, адреси и ПИБ-у лица за које се врши увоз добара, односно лица које може да оствари пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 1бг) Закона, као и вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца.

Према одредби члана 42д Правилника, Централа води евиденцију о достављеним подацима о вредности инфраструктурних пројеката из члана 24. став 1. тачка 1бг) Закона, финансијерима и страним лицима, уговорима закљученим између финансијера, односно страних лица и лица која им врше промет, копијама закључених уговора, као и о издатим потврдама о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута.

3. Порески третман промета услуга испитивања радиоактивности у оквиру мониторинга животне средине и мерења садржаја радионуклида у различитим узорцима који врши Институт за медицину рада Србије (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-508/2018-04 од 21.6.2021. 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 и 153/20, у даљем тексту: Закон), на промет услуга испитивања радиоактивности у оквиру мониторинга животне средине и мерења садржаја радионуклида у различитим узорцима (нпр. вода, животне намирнице, предмети опште употребе и сл.), који врши Институт за медицину рада Србије „Др Драгомир Карајовић“ у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ – Институт за медицину рада Србије „Др Драгомир Карајовић“ нема право на одбитак претходног пореза по основу пружања предметних услуга.

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.

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 7) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет услуга које пружају здравствене установе у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту, укључујући и смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, осим апотека и апотекарских установа.

Према одредби члана 4. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 7) Закона, сматрају се превентивне, дијагностичко-терапијске и рехабилитационе услуге које пружају домови здравља, болнице, заводи, заводи за јавно здравље, клинике, институти, клиничко-

болнички центри и клинички центри, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, регистроване за обављање тих делатности, као и смештај, нега и исхрана болесника у тим установама, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

Превентивним услугама из става 1. овог члана сматрају се услуге које имају за циљ спречавање неповољног здравственог стања (члан 4. став 2. Правилника).

Према одредби члана 2. став 2. Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС“, бр. 25/19, у даљем тексту: Закон о здравственој заштити), здравствена заштита обухвата спровођење мера и активности за очување и унапређење здравља држављана Републике Србије (у даљем тексту: грађанин), спречавање, сузбијање и рано откривање болести, повреда и других поремећаја здравља и благовремено, делотворно и ефикасно лечење, здравствену негу и рехабилитацију.

Одредбом члана 10. став 2. Закона о здравственој заштити прописано је да друштвена брига за здравље на нивоу Републике Србије обухвата и доношење републичког програма у области заштите здравља од дејства чинилаца животне и радне средине који могу штетно утицати на здравље (штетних и опасних материја у ваздуху, води и земљишту, одлагања отпадних материја, опасних хемикалија, извора јонизујућих и нејонизујућих зрачења, буке и вибрација), као и вршење систематских испитивања животних намирница, предмета опште употребе, термо-минералних вода, минералних вода за пиће, воде за пиће и других вода које служе за производњу и прераду животних намирница и санитарно-хигијенске и рекреативне потребе, ради утврђивања њихове здравствене и хигијенске исправности и прописаног квалитета.

Сагласно одредби члана 107. став 1. Закона о здравственој заштити, завод за медицину рада оснива Република Србија.

Према одредби члана 107. став 2. тачка 9) Закона о здравственој заштити, завод за медицину рада из става 1. овог члана је здравствена

установа која обавља здравствену делатност из области медицине рада, односно заштите здравља на раду, тј. врши здравствене и друге прегледе и мерења у вези са јонизујућим и нејонизујућим зрачењем у здравственој заштити односно радиолошку здравствену заштиту.

У складу са ставом 4. истог члана Закона о здравственој заштити, завод за медицину рада може се основати као институт, уколико испуњава услове за институт, прописане овим законом.

4. Да ли је реч о промету из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ у случају извођењу припремних активности у оквиру рударско-експлоатационог пројекта, које подразумевају услуге геодетског обележавања будућих радова, услуге ископа земље и рашчишћавања терена, постављање и премештање застора од геотекстила, шљунка и камена, машинску припрему локације бушачке гарнитуре, рекултивацију терена након изласка бушачке гарнитуре и др, које обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1062/2018-04 од 21.6.2021. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из 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 и 30/18, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15, 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, изградња приступних путева до рударско-експлоатационог лежишта, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, сматра се прометом из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац добара или услуга, као активност из групе 42.11 – Израда путева и аутопутева Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 2) Правилника.

Међутим, када је реч о извођењу припремних активности у оквиру рударско-експлоатационог пројекта које, у конкретном случају, подразумевају услуге геодетског обележавања будућих радова, услуге ископа земље и рашчишћавања терена, постављање и премештање застора од геотекстила, шљунка и камена, машинску припрему локације бушачке гарнитуре, рекултивацију терена након изласка бушачке гарнитуре и др, мишљења смо да је реч о промету који се не сматра прометом добара и услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Према томе, порески дужник за наведени промет је обвезник ПДВ који тај промет врши.

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

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

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

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

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

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

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

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

Сагласно одредбама члана 2. став 1. Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15), добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка б) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10), и то:

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;

- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 10) 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.

5. Да ли обвезник ПДВ – сервисер може да оствари право на одбитак претходног пореза у случају када увезе резервне делове и по основу предметног увоза плати ПДВ, при чему резервне делове користи за поправку, односно сервис добара у гарантном року, односно ван гарантног рока?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-325/2021-04 од 21.6.2021. 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 и 153/20, у даљем тексту: Закон), у случају када обвезник ПДВ – сервисер увезе резервне делове и по основу предметног увоза плати ПДВ

обрачунат од стране надлежног царинског органа, при чему резервне делове користи за поправку, односно сервис добара у гарантном року, односно ван гарантног рока, обвезник ПДВ – сервисер има право да плаћени ПДВ одбије као претходни порез ако поседује документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза, независно од тога да ли обвезник ПДВ има обавезу плаћања накнаде за резервне делове страном лицу или је резервне делове од страног лица добио без обавезе плаћања накнаде.

Напомињемо, обвезник ПДВ може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право.

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.

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

Сагласно одредби члана 10. став 1. тачка 5) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је лице које увози добро.

Сагласно одредби члана 27. Закона, претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Одредбама члана 28. став 1. Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељиви целина у

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује:

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

Према одредбама става 3. истог члана Закона, у пореском периоду у којем с испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

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

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

У складу са одредбом става 6. истог члана Закона, обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право.

6. Да ли обвезник ПДВ – купац пољопривредних производа који је новчани износ на име ПДВ надокнаде исплатио на текући рачун извршитеља у складу са законом којим

се уређује извршење, има право да тај износ одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-518/2019-04 од 21.6.2021. 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 и 153/20, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ – купац пољопривредних производа дужан је да по основу куповине пољопривредних производа од пољопривредника обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара, о чему издаје признаницу, као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривреднику у новцу – уплатом на текући рачун или рачун штедње. Обвезник ПДВ – купац пољопривредних производа има право да, у складу са Законом, одбије износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да је ПДВ надокнаду и вредност примљених добара платио пољопривреднику, при чему указујемо да ПДВ надокнада мора бити плаћена у новцу – уплатом на текући рачун или рачун штедње пољопривредника, док за вредност добара није прописан начин плаћања.

Међутим, обвезник ПДВ – купац пољопривредних производа који је новчани износ на име ПДВ надокнаде исплатио на текући рачун извршитеља у складу са законом којим се уређује извршење, нема право да тај износ одбије као претходни порез.

Сагласно одредби члана 27. Закона, претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена

у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Одредбама става 3. истог члана Закона прописано је да у пореском периоду којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

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

Сагласно одредби става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана.

Према члану 34. став 1. Закона, физичка лица која су власници, закупци и други корисници пољопривредног и шумског земљишта и физичка лица која су као носиоци односно чланови пољопривредног газдинства уписана у регистру пољопривредних газдинстава у складу са прописом којим се уређује регистрација пољопривредних газдинстава (у даљем тексту: пољопривредници), имају право на надокнаду по основу ПДВ (у даљем тексту: ПДВ надокнада), под условима и на начин одређен овим законом.

У складу са одредбом члана 34. став 2. Закона, ПДВ надокнада признаје се пољопривредницима који изврше промет пољопривредних и шумских производа односно пољопривредних услуга обвезницима.

Одредбом става 3. истог члана Закона прописано је да ако пољопривредници изврше промет добара и услуга из става 2. овог члана, обвезник је дужан да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара и услуга, о чему издаје документ за обрачун (у даљем тексту: признаница), као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривредницима у новцу (уплатом на текући рачун или рачун штедње).

Обвезници из става 3. овог члана имају право да одбију износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да су ПДВ надокнаду и вредност примљених добара и услуга платили пољопривреднику (став 4. истог члана Закона).

7. Порески третман промета услуга социјалног старања и заштите, децје заштите и заштите младих, услуга установа социјалне заштите, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга, од стране лица – обвезника ПДВ који није основан као установа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-51/2020-04 од 21.6.2021. 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 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга социјалног старања и заштите, децје заштите и заштите младих, услуга установа социјалне заштите, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности. Наведеним

услугама, у смислу Закона, сматрају се услуге које пружају установе социјалне заштите: центри за социјални рад, установе за смештај корисника и установе за дневни боравак и помоћ у кући, у складу са прописима који уређују социјалну заштиту и социјалну сигурност грађана, регистроване за обављање тих делатности независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити. С тим у вези, на промет наведених услуга, које пружа установа социјалне заштите у складу са законом, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а по основу промета тих услуга обвезник ПДВ – установа нема право на одбитак претходног пореза. Међутим, када предметне услуге пружа обвезник ПДВ који није основан као установа, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, при чему обвезник ПДВ – пружалац услуга има право на одбитак претходног пореза по том основу, ако су испуњени сви Законом прописани услови.

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 Републику.

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 11) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет услуга социјалног старања и заштите, децје заштите и заштите младих, услуга установа социјалне заштите, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности.

Према одредби члана 5. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 11) Закона, сматрају се услуге које пружају установе социјалне заштите: центри за социјални рад, установе за смештај корисника и установе за дневни боравак и помоћ у кући, у складу са прописима који уређују социјалну заштиту и социјалну сигурност грађана, регистроване за обављање тих делатности, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

У складу са одредбом члана 10. став 2. Закона о социјалној заштити („Службени гласник РС“, бр. 24/11), установу социјалне заштите може основати Република Србија аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе и друго правно и физичко лице.

Одредбом члана 40. Закона о социјалној заштити прописано је да су услуге социјалне заштите подељене у следеће групе:

1) услуге процене и планирања – процена стања, потреба, снага и ризика корисника и других значајних особа у његовом окружењу; процена старатеља, хранитеља и усвојитеља; израда индивидуалног или породичног плана пружања услуга и мера правне заштите и других процена и планова;

2) дневне услуге у заједници – дневни боравак; помоћ у кући; свратиште и друге услуге које подржавају боравак корисника у породици и непосредном окружењу;

3) услуге подршке за самосталан живот – становање уз подршку; персонална асистенција; обука за самостални живот и друге врсте подршке неопходне за активно учешће корисника у друштву;

4) саветодавно-терапијске и социјално-едукативне услуге – интензивне услуге подршке породици која је у кризи; саветовање и подршка родитеља, хранитеља и усвојитеља; подршка породици која се стара о свом детету или одраслом члану породице са

сметњама у развоју; одржавање породичних односа и поновно спајање породице; саветовање и подршка у случајевима насиља; породична терапија; медијација; СОС телефони; активација и друге саветодавне и едукативне услуге и активности;

5) услуге смештаја – смештај у сродничку, хранитељску или другу породицу за одрасле и старије; домски смештај; смештај у прихватилиште и друге врсте смештаја.

Према члану 42. Закона о социјалној заштити, услуге социјалне заштите организују се као услуге за децу, младе и породицу и услуге за одрасле и старије кориснике, уз уважавање интегритета, стабилности веза и окружења корисника и породице. Услуге социјалне заштите пружају се привремено, повремено и континуирано, у складу с потребама и најбољим интересом корисника.

8. Порески третман промета услуге организације здравствених услуга – прегледа запослених коју врши носилац конзорцијума – друштво са ограниченом одговорношћу
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-570/2021-04 од 21.6.2021. 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, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страном лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности. Поред тога, 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.

У вези са наведеним, имајући у виду да група понуђача – конзорцијум нема посебан правни субјективитет и да фактички представља групу лица која се удружују у циљу обављања одређеног пословног подухвата, код реализације тог уговора потребно је утврдити да ли само носилац конзорцијума врши промет услуга ЈП „Градско стамбено“ (у даљем тексту: наручилац) или промет услуга наручиоцу врше сви чланови конзорцијума (носилац конзорцијума и остали чланови).

Када је уговором закљученим између наручиоца и носиоца конзорцијума уговорено да ће пружање услуга наручиоцу вршити искључиво носилац конзорцијума, а да ће остали чланови конзорцијума пружити услуге носиоцу конзорцијума, носилац конзорцијума издаје рачун за промет услуга који врши наручиоцу, ако је за тај промет прописана обавеза издавања рачуна у складу са Законом.

Међутим, када је уговором закљученим између наручиоца и носиоца конзорцијума уговорено да ће пружање услуга наручиоцу вршити сви чланови конзорцијума (носилац конзорцијума и остали чланови конзорцијума) у смислу да ће сваки члан конзорцијума извршити свој део уговореног посла, сваки члан конзорцијума дужан је да за свој промет изда рачун наручиоцу посла, ако је за тај промет прописана обавеза издавања рачуна у складу са Законом.

Ако за одређени промет није прописана обавеза издавања рачуна, обвезник ПДВ који врши предметни промет не мора, али може да изда рачун за тај промет.

Чињеница да носилац конзорцијума, у оба случаја, наплаћује укупну накнаду за уговорени посао нема утицај на обавезу издавања рачуна прописану Законом.

Наиме, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга у складу са Законом, уз напомену да је Правилником о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци

(„Службени гласник РС“, бр. 123/12, 86/15, 52/18 и 94/19, у даљем тексту: Правилник о рачунима) уређено у којим случајевима нема обавезе издавања рачуна. С тим у вези, обвезник ПДВ нема обавезу да изда рачун из члана 42. Закона за промет добара и услуга за који је у складу са чланом 25. Закона прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, осим ако тим правилником није друкчије прописано.

За промет превентивних, дијагностичко-терапијских и рехабилитационих услуга које пружају домови здравља, болнице, заводи, заводи за јавно здравље, клинике, институти, клиничко-болнички центри и клинички центри, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, регистровани за обављање тих делатности, као и смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити за које је у складу са чланом 25. став 2. тачка 7) Закона прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ није дужан, али може да изда рачун из члана 42. Закона. Међутим, уколико би поред наведених лица, осим лица из члана 25. став 2. тачка 8) Закона (лекара, стоматолога или других лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту), предметне услуге пружала и друга лица (нпр. друштво са ограниченом одговорношћу), а под претпоставком да је то могуће у складу са одговарајућим прописима, за промет тих услуга постојала би обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом, ако су пружаоци услуга обвезници ПДВ.

Узимајући у обзир наведено, у конкретном случају, према достављеном материјалу, носилац конзорцијума – друштво са ограниченом одговорношћу не пружа услуге из члана 25. став 2. тачка 7) Закона наручиоцу, већ у суштини пружа услугу организације здравствених услуга – прегледа запослених. С тим у вези, носилац конзорцијума – друштво са ограниченом одговорношћу не може да изда рачун за промет услуга из члана 25. став 2. тачка 7) Закона,

већ рачун за промет услуге организације здравствених услуга – прегледа запослених. За промет услуге организације здравствених услуга – прегледа запослених, носилац конзорцијума – друштво са ограниченом одговорношћу дужно је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Поред тога, имајући у виду да се из достављеног материјала не може закључити да носилац конзорцијума – друштво са ограниченом одговорношћу врши наплату одређених износа у име и за рачун других лица – чланова конзорцијума, основицу за обрачунавање ПДВ за промет услуге организације здравствених услуга – прегледа запослених чини укупан износ накнаде, без ПДВ, који носилац конзорцијума – друштво са ограниченом одговорношћу прима или треба да прими за предметну услугу.

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).

Порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страном лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности (члан 8. став 1. Закона).

Обвезник је лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара или пружање услуга (члан 8. став 6. Закона).

Обвезник је лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица (члан 8. став 7. 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 другачије прописано (члан 17. став 1. Закона).

Према ставу 4. тачка 2) истог члана Закона, основица не садржи 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.

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 7) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају здравствене установе у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту, укључујући и смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, осим апотека и апотекарских установа.

Сагласно одредби члана 4. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 7) Закона, сматрају се превентивне, дијагностичко-терапијске и рехабилитационе услуге које пружају домови здравља, болнице, заводи, заводи за јавно здравље, клинике, институти, клиничко-болнички центри и клинички центри, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, регистроване за обављање тих делатности, као и смештај, нега и исхрана болесника у тим

установама, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

Превентивним услугама из става 1. овог члана сматрају се услуге које имају за циљ спречавање неповољног здравственог стања (члан 4. став 2. Правилника).

Дијагностичко-терапијским услугама из става 1. овог члана сматрају се услуге успостављања дијагнозе у циљу одређивања терапије, успостављања дијагнозе, одређивања и спровођења терапије (члан 4. став 3. Правилника).

Рехабилитационим услугама из става 1. овог члана сматрају се услуге које имају за циљ делимично или потпуно враћање изгубљене функције људског тела (члан 4. став 4. Правилника).

Према одредби члана 25. став 2. тачка 8) Закона, за промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

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

У складу са одредбама члана 42. став 4. Закона, рачун нарочито садржи следеће податке:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;
- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;
- 9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ;
- 10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

Сагласно одредби члана 45. Закона, министар ближе уређује у којим случајевима нема обавезе издавања рачуна или могу да се изоставе поједини подаци у рачуну, односно да се предвиде додатна поједностављења у вези са издавањем рачуна.

Одредбом члана 2. став 1. тачка 2) Правилника о рачунима прописано је да обвезник ПДВ нема обавезу да изда рачун из члана 42. Закона за промет добара и услуга за који је у складу са чланом 25. Закона прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, осим ако овим правилником није друкчије уређено.

Према одредби члана 2. став 3. Правилника о рачунима, за промет добара и услуга из става 1. овог члана обвезник ПДВ може да изда рачун у складу са Законом.

9. Ко је порески дужник за испоруку са уградњом опреме за играоницу, односно елемената играонице у тржном центру (нпр. тематских кућица, зоне са тобоганима, вртешкама и др.) коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00626/2021-04 од 11.6.2021. 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 и 153/20, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ изврши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр.

86/15 и 159/20, 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.

Сагласно наведеном, добрима из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 43.32 – Уградња столарије Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 15) Правилника, сматрају се, између осталог, уградња опреме за радње и уградња намештаја (конкретно за забаву), која у овом случају подразумева причвршћивање, односно фиксирање предметних добара за зид, под и/или плафон што доводи до онемогућавања њиховог премештања са места на место без додатних активности. С тим у вези, за испоруку са уградњом опреме за играоницу, односно елемената играонице у тржном центру (нпр. тематских кућица, зоне са тобоганима, вртешкама и др.) коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, порески дужник је обвезник ПДВ – прималац предметних добара, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ.

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

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

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

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви

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

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 2. 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 пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;

- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

Када обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: 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. ст. 1. и 3. тачка б) Закона, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 2. истог члана Правилника).

10. Порески третман промета добара и услуга односно увоза добара који се врши у оквиру реализације пројекта „Енергетска ефикасност у објектима јавне намене, фаза II“ финансираног средствима немачке банке KfW, на основу потврђеног Споразума о зајму између KfW, Франкфурт на Мајни и Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 337-00-301/2021-04 од 10.6.2021. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши 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. Процедура за остваривање пореског ослобођења прописана је Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 – др. закон, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19, 80/19 и 159/20, у даљем тексту: Правилник).

Сагласно наведеном, на промет добара и услуга, односно увоз добара који се врши у оквиру реализације пројекта „Енергетска ефикасност у објектима јавне намене, фаза II“ финансираног средствима немачке банке KfW, на основу потврђеног Споразума о зајму између KfW, Франкфурт на Мајни и Републике Србије („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 6/20, у даљем тексту: Споразум), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром на то да је у члану 1.3 Порези, таксе, царинске дажбине Споразума садржан правни основ за наведено пореско ослобођење, као и да се, према допису Управе за јавни дуг број: 401-1657/2021-001 од 4. јуна 2021. године, одредбе члана 10.3 Порези и друге дажбине односе на потписивање и спровођење тог споразума, док је реализација пројекта „Енергетска ефикасност у објектима јавне намене, фаза II“ регулисана посебним споразумом. Пореско ослобођење може се остварити по процедури прописаној Правилником.

Према томе, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона може се остварити за промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације предметног пројекта, и то за промет који врши:

– обвезник ПДВ непосредно кориснику средстава (у конкретном случају, корисници средстава су изабране јединице локалне самоуправе).

– обвезник ПДВ страном лицу са којим корисник средстава има закључен уговор о промету добара и услуга.

Пореско ослобођење може да оствари лице које је за тај промет порески дужник у складу са Законом.

Када је реч о увозу добара у оквиру реализације наведеног пројекта, пореско ослобођење може да оствари порески дужник за увоз добара, у конкретном случају корисник средстава (изабрана јединица локалне самоуправе) и обвезник ПДВ који врши промет за који се може остварити пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 16б) Закона (обвезник ПДВ који врши промет добара и услуга непосредно кориснику средстава, односно страном лицу са којим корисник средстава има закључен уговор о промету добара и услуга).

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).

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

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.

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

Сагласно одредби члана 33. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона односи се на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, закљученим између:

- 1) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и међународне финансијске организације;
- 2) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и друге државе;
- 3) треће стране и међународне финансијске организације, у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант;
- 4) треће стране и друге државе, у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант.

У складу са одредбом члана 33. став 2. Правилника, републички орган надлежан за послове трезора Републике Србије доставља Централни списак и копије закључених уговора о кредиту, односно зајму, које је закључила Република Србија, односно у којима се Република Србија појављује као гарант или контрагарант, као и податке о износу и намени средстава који су предмет уговора

о кредиту, односно зајму, а којима је предвиђено да се из добијених средстава неће плаћати трошкови пореза.

Корисник кредита, односно зајма (у даљем тексту: корисник средстава) доставља Пореској управи списак страних лица са којима има закључене уговоре о промету добара и услуга, као и закључене уговоре (члан 33. став 3. Правилника).

Документација из става 2. овог члана доставља се у папирном или електронском облику, а документација из става 3. овог члана у електронском облику преко портала Пореске управе (члан 33. став 4. Правилника).

Према одредби члана 34. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 33. став 1. овог правилника, обвезник може да оствари за промет добара и услуга који непосредно врши кориснику средстава, односно страном лицу са којим корисник средстава има закључен уговор о промету добара и услуга, под условом да поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга према уговору о кредиту, односно зајму ослобођен ПДВ (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам), који попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

Сагласно одредби члана 34. став 2. Правилника, када је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за промет који му врши обвезник или страном лице, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, коју попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

У складу са одредбом члана 34. став 3. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

- 1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;
- 2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;
- 3) број и датум потврде;
- 4) назив и број уговора о кредиту, односно зајму ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта који

се финансира из ових средстава ако су средства кредита, односно зајма, намењена финансирању одређеног пројекта у Републици Србији;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;

6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;

7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

8) број и датум овере Пореске управе.

У складу са одредбом члана 34. став 4. Правилника, потврда из ст. 1. и 2. овог члана издаје се на захтев корисника средстава, односно страног лица, који мора да садржи:

1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;

2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;

3) број и датум захтева;

4) назив и број уговора о кредиту, односно зајму ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта који се финансира из ових средстава ако су средства кредита, односно зајма, намењена финансирању одређеног пројекта у Републици Србији;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;

6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;

7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

8) потпис овлашћеног лица корисника средстава, односно страног лица.

Сагласно одредби члана 34. став 5. Правилника, Пореска управа проверава испуњеност услова за остваривање пореског ослобођења и ако су ти услови испуњени, издаје потврду о пореском ослобођењу из ст. 1. и 2. овог члана и доставља је кориснику средстава, односно страном лицу.

Према одредби члана 34. став 6. Правилника, корисник средстава, односно страном лице доставља обвезнику оверену потврду из става 5. овог члана.

У складу са одредбом члана 34. став 7. Правилника, уз први захтев из става 4. овог члана, корисник средстава дужан је да Пореској управи достави и податак о износу искоришћених средстава кредита, односно зајма.

Сагласно одредби члана 34. став 12. Правилника, захтев из става 4. овог члана и податак о износу искоришћених средстава из става 7. овог члана достављају се у електронском облику преко портала Пореске управе, потврда из става 5. овог члана у електронском облику, а потврда из става 6. овог члана у папирном или електронском облику.

Према одредби члана 35. став 1. Правилника, ако се по основу уговора о кредиту, односно зајму из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, врши увоз добара у Републику Србију, лице овлашћено за издавање потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника.

Сагласно одредби члана 35. став 2. Правилника, потврда из става 1. овог члана, уместо података прописаних чланом 34. став 3. тач. 5)–7) овог правилника, садржи податке о називу, адреси и ПИБ-у лица за које се врши увоз добара, односно лица које може да оствари пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 16б) Закона, као и вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца.

Према одредби члана 42. Правилника, Пореска управа води евиденцију о достављеним међународним уговорима, укључујући и копије међународних уговора, лицима која на основу међународних уговора имају право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, као и издатим потврдама о пореском ослобођењу за међународни уговор.

У складу са одредбом члана 42а Правилника, начин и поступак остваривања пореског ослобођења прописан одредбама чл. 33–42. овог правилника сходно се примењује код реализације уговора о кредиту, односно зајму и других уговора закључених између Републике и финансијске институције у већинском власништву друге државе, ако су ти уговори потврђени у Народној скупштини и ако је тим уговорима предвиђено ослобађање од плаћања ПДВ.

11. Порески третман промета услуга стручног надзора над извођењем радова на реализацији пројекта изградње инфраструктурног коридора аутопута Е- 761, деоница Појате – Прељина („Моравски коридор“)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00607/2021-04 од 03.6.2021. год.)

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

120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 – др. закон, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19, 80/19 и 159/20, у даљем тексту: Правилник), обвезник ПДВ може да оствари пореско ослобођење за промет услуга који непосредно врши финансијеру, односно страном лицу (које није обвезник ПДВ у Републици Србији) са којим финансијер има закључен уговор о набавци услуга, под условом да поседује потврду о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута, коју попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице Централне, у три примерка. У случају када је финансијер порески дужник за промет услуга који му врши страном лице (које није обвезник ПДВ у Републици Србији), финансијер може да оствари пореско ослобођење ако поседује потврду о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута, коју попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице Централне, у три примерка.

Напомињемо, имајући у виду да конзорцијум нема посебан правни субјективитет и да фактички представља групу лица која се удружују у циљу обављања одређеног пословног подухвата, код реализације тог уговора потребно је утврдити које лице врши промет услуга финансијеру, односно страном лицу (које није обвезник ПДВ у Републици Србији) са којим финансијер има закључен уговор о набавци услуга.

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

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16г) Закона прописано је да

се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације инфраструктурних пројеката изградње аутопутева за које је посебним законом утврђен јавни интерес.

Сагласно одредби члана 42б став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16г) Закона односи се на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације инфраструктурних пројеката изградње аутопутева за које је посебним законом утврђен јавни интерес, независно од извора финансирања.

Према одредби става 2. истог члана Правилника, републички орган који финансира реализацију инфраструктурног пројекта из става 1. овог члана (у даљем тексту: финансијер) доставља Централни документ којим потврђује својство финансијера, податке о називу и вредности инфраструктурног пројекта, списак и копије закључених уговора о набавци добара и услуга из става 1. овог члана, податке о имену, презимену и ЈМБГ-у лица овлашћених за подношење захтева за остваривање пореског ослобођења у складу са овим правилником, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене.

Документација из става 2. овог члана доставља се у папирном облику (члан 42б став 3. Правилника).

У складу са одредбом члана 42в став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 42б став 1. овог правилника, обвезник може да оствари за промет добара и услуга који непосредно врши финансијеру, односно страном лицу са којим финансијер има закључен уговор о набавци добара и услуга, под условом да поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга ослобођен ПДВ (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута) који попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице Централне, у три примерка.

Када је финансијер порески дужник у складу са Законом, за промет који му врши обвезник или страном лице, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута, коју

попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице Централне, у три примерка (члан 42в став 2. Правилника).

Одредбом члана 42в став 3. Правилника прописано је да потврда о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

1) назив, адресу и ПИБ финансијера;
2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;

3) број и датум потврде;

4) назив и вредност инфраструктурног пројекта;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;

6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је финансијер порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;

7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

8) датум овере и потпис овлашћеног лица Пореске управе.

Одредбом члана 42в став 4. Правилника прописано је да потврда о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута из ст. 1. и 2. овог члана издаје се на захтев финансијера, односно страног лица, који садржи:

1) назив, адресу и ПИБ финансијера;

2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;

3) број и датум захтева;

4) назив и вредност инфраструктурног пројекта;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;

6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и

напомену да је финансијер порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;

7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

8) потпис овлашћеног лица финансијера, односно страног лица.

Централа проверава испуњеност услова за остваривање пореског ослобођења и ако су ти услови испуњени издаје три примерка потврде о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута из ст. 1. и 2. овог члана, од којих два примерка доставља финансијеру, односно страном лицу, а трећи задржава за своје потребе (члан 42в став 5. Правилника).

Финансијер, односно страно лице доставља обвезнику оверену потврду из става 5. овог члана (члан 42в став 6. Правилника).

У складу са одредбом члана 42г став 1. Правилника, ако се у оквиру реализације пројекта из члана 24. став 1. тачка 1бг) Закона, врши увоз добара у Републику Србију, Централа издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника.

Сагласно одредби члана 42г став 2. Правилника, потврда из става 1. овог члана, уместо података прописаних чланом 42в став 3. тач. 5)–7) овог правилника, садржи податке о називу, адреси и ПИБ-у лица за које се врши увоз добара, односно лица које може да оствари пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 1бг) Закона, као и вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца.

Према одредби члана 42д Правилника, Централа води евиденцију о достављеним подацима о вредности инфраструктурних пројеката из члана 24. став 1. тачка 1бг) Закона, финансијерима и страним лицима, уговорима закљученим између финансијера, односно страних лица и лица која им врше промет, копијама закључених уговора, као и о издатим потврдама о пореском ослобођењу за инфраструктурни пројекат изградње аутопута.

Одредбом члана 42ђ Правилника прописано је да ако се потврда о пореском ослобођењу за промет добара и услуга из члана

24. став 1. тач. 16а)–16г) Закона издаје на захтев страног лица у складу са овим правилником, захтев страног лица и потврда о пореском ослобођењу садрже и податак о ПИБ-у страног лица које је поднело захтев.

У складу са одредбом члана 43. Правилника, уговори и друга документација који се достављају Пореској управи у циљу спровођења поступака за остваривање пореских ослобођења из члана 24. став 1. тач. 16а)–16г) Закона морају бити на српском језику.

12. Право на одбитак претходног пореза по основу набавке услуга здравственог прегледа запослених ако обвезник ПДВ – прималац услуга организује здравствене прегледе запослених без постојања правне обавезе, односно без постојања правне обавезе да одређене послове могу обављати само запослени одређеног здравственог стања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-570/2021-04 од 01.6.2021. 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 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају здравствене установе у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту, укључујући и смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, осим апотека и апотекарских установа. Наведеним услугама у складу са чланом 4. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), сматрају се превентивне, дијагностичко-терапијске и рехабилитационе услуге које пружају домови здравља, болнице, заводи, заводи за јавно здравље, клинике, институти, клиничко-болнички центри и

клинички центри, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, регистроване за обављање тих делатности као и смештај, нега и исхрана болесника у тим установама, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити. Уколико би поред наведених лица предметне услуге пружала и друга лица, осим лица из члана 25. став 2. тачка 8) Закона, а под претпоставком да је то могуће у складу са одговарајућим прописима, за промет тих услуга постојала би обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом, ако су пружаоци услуга обвезници ПДВ. Када је реч о праву на одбитак ПДВ обрачунатог за промет наведених услуга, обвезник ПДВ – прималац услуга може да оствари наведено право ако су испуњени сви Законом прописани услови. Наиме, обвезник ПДВ који примљене услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, промет за који у складу са чланом 24. овог закона постоји пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза и/или за промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици, има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, издатог у складу са Законом, одбије као претходни порез. Међутим, ако нису испуњени прописани услови, обвезник ПДВ – прималац услуга нема право на одбитак претходног пореза по основу наведених услуга. С тим у вези, ако обвезник ПДВ – прималац услуга организује здравствене прегледе запослених без постојања правне обавезе, односно без постојања правне обавезе да одређене послове могу обављати само запослени одређеног здравственог стања, мишљења смо да у том случају по основу набавке услуга који се односе на здравствене прегледе запослених обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза.

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески

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

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

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.

Порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страном лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности (члан 8. став 1. Закона).

Обвезник је лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара или пружање услуга (члан 8. став 6. Закона).

Обвезник је лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица (члан 8. став 7. Закона).

Одредбом члана 25. став 2. тачка 7) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају здравствене установе у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту, укључујући и смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, осим апотека и апотекарских установа.

Одредбом члана 4. став 1. Правилника прописано је да се услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 7) Закона, сматрају превентивне, дијагностичко-терапијске и рехабилитационе услуге које пружају домови здравља, болнице, заводи, заводи за јавно здравље, клинике, институти, клиничко-болнички центри и клинички центри, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, регистроване за обављање тих делатности, као и смештај, нега и исхрана болесника у тим установама, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

Превентивним услугама из става 1. овог члана сматрају се услуге које имају за циљ спречавање неповољног здравственог стања (члан 4. став 2. Правилника).

Дијагностичко-терапијским услугама из става 1. овог члана сматрају се услуге успостављања дијагнозе у циљу одређивања терапије, успостављања дијагнозе, одређивања и спровођења терапије (члан 4. став 3. Правилника).

Рехабилитационим услугама из става 1. овог члана сматрају се услуге које имају за циљ делимично или потпуно враћање изгубљене функције људског тела (члан 4. став 4. Правилника).

Према члану 25. став 2. тачка 8) Закона, за промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује:

- 1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом;

2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Према одредбама става 3. истог члана Закона, у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дуваног ПДВ, и то:

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

У складу са одредбом става 6. истог члана Закона, обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Набавна цена акција за сврху одређивања капиталног добитка у случају када је обвезник извршио продају акција које су биле евидентирани у пословним књигама на рачуну дугорочних финансијских пласмана којима се не тргује на организованом тржишту, а у претходним пореским периодима (од 2013. до 2017. године) је вршио усклађивање вредности предметних акција на фер вредност и, по том основу, у пословним књигама исказивао искључиво обезвређење (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-645/2021-04 од 24.6.2021. год.)

У складу са чланом 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), 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.

Према члану 27. став 3. Закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине (акција у конкретном случају) и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона.

У смислу члана 29. ст. 1. и 2. Закона, за сврху одређивања капиталног добитка, набавна цена јесте цена по којој је обвезник стекао имовину, а која се коригује на процењену, односно фер

вредност, утврђену у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и усвојеним рачуноводственим политикама, уколико је промена на фер вредност исказивана у целини као приход периода у коме је вршена.

Ставом 10. истог члана Закона прописано је да код хартија од вредности којима се не тргује на организованом тржишту, набавна цена хартије од вредности јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену, а ако не поседује одговарајућу документацију – њена номинална вредност.

У конкретном случају, а како наводите у поднетом допису, обвезник је извршио продају акција које су биле евидентирание у пословним књигама на рачуну дугорочних финансијских пласмана којима се не тргује на организованом тржишту. У претходним пореским периодима (од 2013. до 2017. године) обвезник је вршио усклађивање вредности предметних акција на фер вредност и, по том основу, у пословним књигама исказивао искључиво обезвређење (које није било признато као расход у пореском билансу поднетом за наведене периоде), па се поставило питање набавне цене акција за сврху одређивања капиталног добитка, односно да ли се набавном ценом сматра цена по којој је обвезник набавио акције или се набавна цена умањује за износ обезвређења.

Сагласно наведеним законским одредбама, а имајући у виду да се набавна цена коригује на фер вредност само када је промена на фер вредност исказивана у целини као приход (а не и расход) периода у коме је вршена, за сврху одређивања капиталног добитка, у конкретном случају, набавном ценом акција сматра се цена коју обвезник документује као стварно плаћену, односно, ако не поседује одговарајућу документацију, номинална вредност предметних акција.

2. Признавање расхода у пореском билансу обвезника који (на основу закљученог уговора) донира новчана средства

примаоцу донације, регистрованом за обављање делатности 94.99 – Делатност осталих организација на бази учлањења, а основаном као независно и непрофитно удружење, с тим да се новчана средства дају у циљу подршке трансформацији српске привреде из традиционалне у високотехнолошку, истраживачко-развојну и дигиталну привреду
(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1369/2021-04 од 01.6.2021. год.)

Сагласно члану 15. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“ бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника признају се издаци у збирном износу највише до 5% од укупног прихода за:

1) здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и спортске намене, заштиту животне средине, као и давања учињена установама, односно пружаоцима услуга социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту;

2) хуманитарну помоћ, односно отклањање последица насталих у случају ванредних ситуација, који су учињени Републици, аутономној покрајини, односно јединици локалне самоуправе.

Издаци из става 1. тачка 1) овог члана признају као расход само ако су извршени лицима регистрованим, односно основаним за те намене у складу са посебним прописима, која наведена давања искључиво користе за обављање делатности из става 1. тачка 1) овог члана.

У конкретном случају, обвезник (на основу закљученог уговора) донира новчана средства примаоцу донације, регистрованом за обављање делатности 94.99 – Делатност осталих организација на бази учлањења, а основаном као независно и непрофитно удружење у које се добровољно удружују привредна друштва, јединице локалне самоуправе, организације цивилног друштва и друге организације у циљу унапређења привредног окружења и стварања бољих услова

за локални и економски развој у Србији. Удружење, сагласно свом статуту, обавља и привредну делатност, и то консултантске активности у вези са пословањем и осталим управљањем. Како наводите у поднетом захтеву, а сагласно закљученом уговору, новчана средства дају се у циљу подршке трансформацији српске привреде из традиционалне у високотехнолошку, истраживачко-развојну и дигиталну привреду кроз обезбеђивање непосредне и стручне подршке иновативној трансформацији пословања, пословној аналитици и промоцији предузетништва заснованих на високој технологији. Имајући у виду наведено, поставља се питање да ли су (у конкретном случају) у питању издаци дати за образовне, односно научне намене, који се, с тим у вези, признају у складу са чланом 15. став 1. Закона.

Издаци за намене прописане чланом 15. став 1. Закона могу се признати као расход у пореском билансу обвезника (до нивоа прописаног том одредбом Закона) ако је, између осталог, давање извршено лицима регистрованим, односно основаним за наведене намене, у складу са посебним прописима. С тим у вези, када су у питању давања учињена за образовне намене, потребно је, према нашем мишљењу, да је давање учињено лицу које је основано и регистровано за обављање делатности образовања, у складу са законима којима се уређују предшколско, основно, средње и високо образовање, као и образовање одраслих, при чему није од утицаја да ли се издвајање врши образовној установи која је основана од стране Републике, покрајине или јединице локалне самоуправе, или су у питању приватне образовне установе. Такође, када су у питању издаци за научне намене, неопходно је да је давање учињено организацијама, основаним и регистрованим за обављање научне делатности, у складу са законом који уређује научноистраживачку делатност.

Сагласно наведеном, сматрамо да издаци обвезника учињени (у конкретном случају) удружењу по основу уговора о донацији не представљају расходе из члана 15. став 1. Закона.

3. Да ли обвезник може да одложи почетак коришћења пореског кредита из члана 50к став 1. Закона о порезу на добит правних лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-465/2021-04 од 01.6.2021. год.)

У складу са чланом 50к став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), пореском обвезнику – банци признаје се право на порески кредит у износу од 2% преосталог дуга утврђеног у складу са чланом 4. став 2. Закона о конверзији стамбених кредита индексираних у швајцарским францима („Службени гласник РС“, бр. 31/19).

Порески кредит из става 1. овог члана обвезник користи у два узастопна пореска периода, и то у износу од 50% тако обрачунаог пореског кредита (члан 50к став 2. Закона).

Сагласно члану 50к став 3. Закона, у случају да обвезник не може да искористи порески кредит на начин прописан ставом 2. овог члана, неискоришћени износ пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, али не дуже од десет година.

Износ пореског кредита који се признаје обвезнику – банци за 2020. годину у складу са чланом 50к Закона утврђује се на Обрасцу ОПКБ – Обрачун пореског кредита банке за 2020. годину и исказује на Обрасцу ПК – Порески кредит за улагања у основна средства за период од __ до __ 202 __. године и порески кредит банака за 2020. годину, у складу са Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/14, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19 и 159/20).

Сагласно наведеном, банка, која је са корисником стамбеног кредита закључила уговор о конверзији преосталог дуга и тако стекла право на коришћење пореског кредита из члана 50к Закона, предметни порески кредит користи у два узастопна пореска периода (у 2020. и 2021. години) и то у износу од 50% обрачунатог пореског кредита. С тим у вези, износ пореског кредита (који користи за 2020. годину) банка обрачунава на Обрасцу ОПКБ и исти исказује на Обрасцу ПК, односно у пореској пријави коју подноси за ту годину.

Међутим, уколико банка порески кредит за 2020. годину (који је утврдила и исказала на наведеним обрасцима) није могла да искористи у целини или делимично у тој години, банка (искључиво у том случају) може да неискоришћени износ пореског кредита пренесе на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, али не дуже од десет година, тј. до 2030. године.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се порез на пренос апсолутних права плаћа код раскида уговора о преносу права својине на идеалном делу $\frac{3}{4}$ грађевинског земљишта са кућом изграђеном на њему, у случају кад је стицалац права (инвеститор који је намеравао да гради стамбену зграду на том земљишту) право својине на тој непокретности уписао на своје име у катастру и продавцу исплатио уговорени део накнаде за тај пренос у новцу, при чему је преостали део накнаде требало да добије у уговореној стамбеној површини будуће зграде, до чије изградње није дошло?

С обзиром на то да је порез на пренос апсолутних права на тај пренос платио стицалац права, да ли има основа за повраћај плаћеног пореза?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00693/2021-04 од 25.6.2021. год.)

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

Пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права односно о давању грађевинског, односно водног земљишта у закуп из члана 23. став 2. овог закона, осим у случајевима из ст. 2. до 9. овог члана (члан 29. став 1. Закона).

Према одредби члана 131. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – УС и 57/89 и „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99, 23/99 – исправка, 35/99 и

44/99), уговор се не може раскинути због неиспуњења незнатног дела обавезе.

Према томе, кад су права и обавезе уговорних страна по основу уговора о купопродаји непокретности у случају кад је преносилац права физичко лице које није обвезник пореза на додату вредност у претежном делу испуњене, раскид тог уговора са пореског становишта представља закључење новог правног посла којим се врши пренос права својине на непокретности у коме су уговорне стране промениле своје улоге: продавац је постао стицалац, а купац – преносилац права својине, при чему је и тај пренос предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

У конкретном случају, кад је купац уписао право својине на купљеној непокретности и исплатио продавцу – физичком лицу уговорени износ новчане накнаде за пренос (који како наводите, јесте део уговорене накнаде за пренос, с обзиром на то да је преостали део накнаде купац требао да добије у уговореног стамбеној површини будуће зграде – до чије изградње није дошло), са порескоправног становишта раскид тог уговора који је у претежном делу извршен сматра се „новим“ прометом предметне непокретности на који се порез на пренос апсолутних права плаћа. Пореска обавеза по основу пореза на пренос апсолутних права по основу уговора којим се раскида раније закључени уговор који за предмет има пренос права својине на непокретности настаје даном закључења уговора о раскиду уговора.

Имајући у виду да је даном закључења уговора о преносу права својине на конкретној непокретности настала пореска обавеза по основу пореза на пренос апсолутних права и да је, како наводите, порез утврђен и плаћен, нема законског основа да се изврши повраћај плаћеног пореза, с обзиром на то да решење којим је порез утврђен није измењено, поништено, нити укинуто.

2. Да ли набавна вредност непокретности чини пореску основицу за 2019. годину – за непокретности привредног друштва као обвезника пореза на имовину који води пословне књиге (за грађевинско земљиште у јавној својини Републике Србије са правом коришћења тог привредног друштва и двадесет два објекта у својини тог привредног друштва намењена за прехранбену индустрију и производњу пића, за трговину и помоћне зграде), које је то друштво стекло куповином 6.03.2019. године, као и да ли је том правном лицу обавеза по основу пореза на имовину за те непокретности престала из разлога што је пожар до кога је дошло у 2019-ој години изазвао велика оштећења на објектима што утиче на њихову стабилност, па се ти објекти не користе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00681/2021-04 од 25.6.2021. год.)

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

1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;

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

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

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

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

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

Кад се порез плаћа на право из става 1. тач. 1) и 3) овог члана, предмет опорезивања је укупна површина тог земљишта (члан 2. став 3. Закона).

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

Основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним

рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7. став 1. Закона).

Изузетно од ст. 1. до 7. овог члана, основица пореза на имовину за жичаре, путеве, пруге и друге инфраструктурне објекте, као и за кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у које су смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске, отпадне и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и слично, је књиговодствена вредност објеката на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7. став 8. Закона, који се примењивао код утврђивања пореза на имовину за 2019. годину).

За непокретност из ст. 1. и 8. овог члана и члана 7а став 6. овог закона, за експлоатациона поља и за објекте из члана 7. став 6. овог закона, коју обвезник који води пословне књиге изгради, стекне, или му по другом основу настане пореска обавеза у току године за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: пореска година) или у текућој години након почетка пословне године обвезника која је различита од календарске, основица пореза на имовину за ту годину је њена набавна вредност исказана у пословним књигама обвезника, а за наредне године утврђује се применом ст. 1. до 8. и става 10. овог члана. (члан 7. став 9. Закона, који се примењивао код утврђивања пореза на имовину почев за 2019. годину).

Према одредби члана 7а став 6. Закона, која се примењивала код утврђивања пореза на имовину за 2019. годину, ако јединица локалне самоуправе не објави акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама до 30. новембра текуће године, као и акт којим утврђује зоне и најопремљеније зоне у складу са ставом 4. овог члана, основица пореза на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге је књиговодствена вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према одредби члана 10а став 1. Закона, обавеза по основу пореза на имовину престаје најранијим од следећих дана:

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

2) даном престанка постојања непокретности;

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

4) даном којим друго лице стекне право, државину или коришћење на које се порез плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона.

Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге порез на имовину утврђује самоопорезивањем (члан 33. став 1. Закона).

Порез на имовину утврђује решењем порески орган на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез обвезнику који води пословне књиге, у поступку контроле, ако обвезник није утврдио пореску обавезу или ју је утврдио нетачно или непотпуно (члан 33. став 2. тачка 2) Закона).

Према одредби члана 33в став 1. тач. 1) и 2) Закона, обвезник пореза на имовину дужан је да поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу, осим у случају из члана 33б ст. 1. до 8. овог закона, у року од 30 дана, за:

1) непокретност за коју настане пореска обавеза, рачунајући од дана настанка пореске обавезе;

2) непокретност за коју престане пореска обавеза, рачунајући од дана престанка пореске обавезе.

Према томе, за непокретности за које је дана 6.03.2019. године пореска обавеза настала обвезнику који води пословне књиге, порез на имовину за 2019. годину утврђује се самоопорезивањем, за део те године почев од настанка пореске обавезе.

Набавна вредност непокретности у пословним књигама обвезника који води пословне књиге (па и привредном друштву које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије) чинила је основицу пореза на имовину за 2019. годину за непокретности за које је том обвезнику пореска обавеза настала у 2019. години, у следећим случајевима:

– ако је конкретни обвезник вредност непокретности у пословним књигама у 2018. и 2019. години исказивао по фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама:

– за жичаре, путеве, пруге и друге инфраструктурне објекте, као и за кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у које су смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске, отпадне и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и слично;

– за непокретности из члана 7. став 4. Закона (нпр. за производне погоне прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности, за складишне и стоваришне објекте ...) ако је обвезник набавну вредност тих непокретности у пословним књигама исказао одвојено од набавне вредности припадајућег земљишта;

– ако јединица локалне самоуправе није објавила акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама до 30. новембра 2018. године, као и акт којим утврђује зоне и најопремљеније зоне.

У осталим случајевима вредност непокретности која чини пореску основицу за 2019. годину утврђује се на исти начин као вредност непокретности за које је пореска обавеза настала пре 2019. године, али се порез утврђује за део 2019. године почев од настанка пореске обавезе у тој години.

Пореска обавеза за објекат није престала из разлога што се објекат не користи, односно што је оштећен дејством пожара. Међутим, ако је дејством пожара или на други начин срушен објекат или његов део, пореска обавеза за тај објекат, односно његов део престаје тим даном.

На грађевинском земљишту у јавној својини површине преко 10 ари на коме обвезник има право коришћења пореска обавеза није престала зато што су објекти који су изграђени на том земљишту оштећени дејством пожара, па се не користе.

За непокретности за које постоји пореска обавеза по основу пореза на имовину обвезник је дужан да утврђује порез самоопорезивањем и да утврђени порез плаћа у прописаним роковима. С обзиром на то да наводите да обвезник није утврдио порез за 2020. и 2021. годину ни за објекте, ни за земљиште, надлежни орган јединице локалне самоуправе том обвезнику, у поступку контроле, порез на имовину утврђује решењем.

3. Да ли је агенција у обавези да сваке године подноси пореске пријаве о утврђеном порезу на имовину за непокретности у својини Републике Србије које та агенција користи и за које је обвезник пореза на имовину, с обзиром да је у претходном периоду већ утврђено да се на те непокретности порез на имовину не плаћа применом одредбе члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00649/2021-04 од 17.6.2021. год.)

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

Закон), порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;

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

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

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

Према одредби члана 4. став 7. Закона, обвезник пореза на имовину из става 1. овог члана који води пословне књиге (у даљем тексту: обвезник који води пословне књиге), у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте:

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

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

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

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

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

Порез на имовину не плаћа се на непокретности у јавној својини за које су обвезници директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, према прописима којима се уређује буџетски систем, осим јавних предузећа (члан 12. став 1. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 33. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину који води пословне књиге порез на имовину утврђује самоопорезивањем.

Пореска пријава се подноси и за имовину за коју обвезник има право на пореско ослобођење (члан 33в став 3. Закона).

За имовину за коју је поднео пореску пријаву у складу са овим законом, обвезник који води пословне књиге дужан је да до 31. марта сваке следеће пореске године поднесе пореску пријаву са утврђеним порезом за ту годину (члан 33г став 1. Закона).

Сходно одредби члана 2. став 1. тачка 1) у вези са ставом 2. тачка 2) Правилника о обрасцима пореских пријава о утврђеном, односно за утврђивање пореза на имовину („Службени гласник РС“,

бр. 93/19 и 151/20, у даљем тексту: Правилник), пореска пријава о утврђеном порезу на имовину подноси се на обрасцу Образац ППИ-1 – Пореска пријава о утврђеном порезу на имовину за 20 _ . годину (у даљем тексту: Образац ППИ-1), чији је саставни део и Образац Прилог-2 – Непокретности које су ослобођене плаћања пореза.

Према одредби члана 14. став 1. Правилника, Прилог-2 садржи податке о свим непокретностима обвезника на територији исте јединице локалне самоуправе за које обвезник није утврдио порез због остваривања права на пореско ослобођење.

Имајући у виду наведено, обвезник пореза који води пословне књиге утврђује порез на имовину самопорезивањем и дужан је да до 31. марта (сваке) пореске године подноси пореску пријаву о утврђеном порезу за ту годину, па и у случају када су све непокретности тог обвезника ослобођене плаћања пореза по том основу – у ком случају уз пореску пријаву на Обрасцу ППИ-1 подноси само Прилог-2 са подацима о непокретностима на територији исте јединице локалне самоуправе за које није утврдио порез због остваривања права на пореско ослобођење.

Дакле, конкретна агенција је, за непокретности у својини Републике Србије које та агенција користи (по ком основу је обвезник пореза на имовину), у обавези да сваке пореске године подноси пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину, на прописаном обрасцу независно од чињенице што је за те непокретности претходних пореских година остваривала право на ослобођење од плаћања пореза на имовину применом одредбе члана 12. став 1. тачка 1) Закона, односно што су наведене непокретности и у пореској години ослобођење плаћања пореза на имовину, применом наведене одредбе Закона.

4. Да ли је основица пореза на имовину за бетонско постоље – темељ за антенски стуб, као носач антене са

припадајућом телекомуникационом опремом, тржишна или књиговодствена вредност?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00168/2021-04 од 20.5.2021. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према одредби члана 7. став 8. Закона, изузетно од ст. 1. до 7. тог члана, основица пореза на имовину за жичаре, путеве, пруге и друге инфраструктурне објекте (осим зграда и других објеката високоградње), као и за кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у које су смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске, отпадне и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и слично, је књиговодствена вредност објеката на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Последњи дан пословне године обвезника у текућој години, у смислу члана 7. ст. 1, 4, 6, 7. и 8. Закона, јесте дан са којим се за текућу годину, као пословну годину (која је једнака или различита од календарске године), саставља редован годишњи финансијски извештај, у складу са прописима којима се уређује рачуноводство (члан 7. став 15. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 4) Закона о електронским комуникацијама („Службени гласник РС“, бр. 44/10, 60/13 – УС, 62/14 и 95/18 – др. закон, у даљем тексту: Закон о електронским комуникацијама), делатност електронских комуникација обухвата изградњу или постављање, одржавање, коришћење и давање на коришћење јавних комуникационих мрежа и припадајућих средстава, као и пружање јавно доступних електронских комуникационих услуга.

Према тачки 39) тог става наведеног закона, припадајућа средства обухватају повезане услуге, физичку инфраструктуру и друга средства или елементе повезане са електронском комуникационом мрежом или електронском комуникационом услугом, који омогућавају или подржавају пружање услуга путем те мреже или услуге, или се могу искористити у те сврхе, укључујући, између осталог, зграде или улазе у зграде, кабловску канализацију и водове у зградама, антене, торњеве и друге потпорне објекте, проводне цеви и канале, стубове, шахтове и разводне ормаре.

Одредбом члана 2. став 1. тачка 15) Правилника о захтевима за утврђивање заштитног појаса за електронске комуникационе мреже и припадајућих средстава, радио-коридора и заштитне зоне и начину извођења радова приликом изградње објеката („Службени гласник РС“, бр. 16/12) прописано је да су електронска комуникациона инфраструктура и припадајућа опрема – припадајућа инфраструктура и опрема повезана са електронском комуникационом мрежом и/или електронском комуникационом услугом, која омогућава или подржава пружање услуга путем те мреже и/или услуге, што посебно обухвата кабловску канализацију, антенске стубове, зграде и друге припадајуће објекте и опрему.

Према одредбама члана 2. став 1. тач. 22) и 26) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19, 37/19 – др. закон и 9/20):

– објекат јесте грађевина спојена са тлом, изведена од сврсисходно повезаних грађевинских производа, односно грађевинских радова, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде и инжењерски објекти и сл.), који може бити подземни или надземни;

– линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, метро, ваздушна саобраћајна инфраструктура (полетно-слетна стаза, рулна стаза, платформа и сл., као и објекти у њиховој функцији), оперативна обала у лучком подручју, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони цевовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом, као и објекти у њиховој функцији.

Према мишљењу Министарства грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре Број: 011-00-00165/2021-07 од 10.05.2021. године, „антенски стуб као самосталан објекат није линијски инфраструктурни објекат, али се може сматрати за део линијског инфраструктурног објекта уколико представља саставни део линијске инфраструктуре електронских комуникација“.

Према мишљењу Министарства трговине, туризма и телекомуникација Број: 011-00-00186/2021-07 од 12.04.2021. године, „антенски стуб је потпорни објекат што представља припадајуће средство односно објекат инфраструктуре ...“.

Према томе, основица пореза на имовину за инфраструктурне објекте електронских комуникација јесте књиговодствена вредност тих објеката на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се порез на имовину утврђује и плаћа.

С тим у вези, а имајући у виду одредбе наведених прописа и датих мишљења, основица пореза на имовину за носач антена електронских комуникација – бетонско постоље инкорпорисане

у земљиште са припадајућом телекомуникационом опремом јесте вредност исказана у пословним књигама обвезника на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се порез на имовину утврђује и плаћа.

5. Да ли се применом члана 12. став 1. тачка 7а) Закона о порезима на имовину остварује ослобођење од пореза на имовину за водно земљиште и водне објекте у јавној својини који нису уписани у регистар катастра водног добра, односно катастра водних објеката?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00494/2021-04 од 11.5.2021. год.)

Према одредби члана 12. став 1. тачка 7а) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на имовину не плаћа се на водно земљиште и водне објекте који су уписани у регистар катастра водног добра односно катастра водних објеката, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).

Одредбом члана 2. Закона о јавној својини („Службени гласник РС“, бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 – др. закон, 108/16, 113/17, 95/18 и 153/20, у даљем тексту: Закон о јавној својини) прописано је да јавну својину чини право својине Републике Србије – државна својина, право својине аутономне покрајине – покрајинска својина и право својине јединице локалне самоуправе – општинска, односно градска својина.

Добра од општег интереса у јавној својини, у смислу овог закона, су ствари које су законом одређене као добра од општег интереса (пољопривредно земљиште, шуме и шумско земљиште, водно земљиште, водни објекти, заштићена природна добра,

културна добра и др.), због чега уживају посебну заштиту (члан 10. став 1. Закона о јавној својини).

Одредбом члана 10. став 2. Закона о јавној својини прописано је да се добрима у општој употреби у јавној својини, у смислу тог закона, сматрају оне ствари које су због своје природе намењене коришћењу свих и које су као такве одређене законом (јавни путеви, јавне пруге, мост и тунел на јавном путу, прузи или улици, улице, тргови, јавни паркови, гранични прелази и др.).

Према томе, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 7а) Закона, порез на имовину се не плаћа на водно земљиште и водне објекте који су уписани у регистар катастра водног добра, односно катастра водних објеката, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).

Дакле, пореско ослобођење је условљено уписом водног земљишта у регистар катастра водног добра, односно уписом водних објеката у катастар водних објеката. Стога нема основа да се применом наведене одредбе Закона оствари пореско ослобођење за водно земљиште које није уписано у регистар катастра водног добра, односно за водне објекте који нису уписани у регистар катастра водних објеката (независно од разлога због кога тај упис није извршен) – осим за објекте за узгој риба (рибњаке).

Пореско ослобођење применом одредбе члана 12. став 1. тачка 7) Закона, прописано између осталог на добра у општој употреби у јавној својини (према прописима којима се уређује јавна својина), на изграђене обале за пристајање пловила (кејске зидове и слично) и на бродске преводнице, не може се остварити за непокретности које су добра од општег интереса у јавној својини која нису побројана том одредбом.

Напомињемо да ваш захтев има карактер иницијативе, која ће бити размотрена код наредних измена Закона.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног од продаје акција стечених наслеђем у првом наследном реду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-662/2021-04 од 23.6.2021. год.)

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

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

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. члана 72. Закона (члан 72. став 3. Закона).

Одредбом члана 72а став 1. тачка 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 су стечени наслеђем у првом наследном реду.

Према одредби члана 8. став 1. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 – УС и 6/15), који се односи на круг законских наследника, на основу закона, оставиоца наслеђују: његови потомци, његови усвојеници и њихови потомци, његов брачни друг, његови родитељи, његови усвојиоци, његова браћа и сестре и њихови потомци, његови дедови и бабе и њихови потомци и његови остали преци.

Први наследни ред, према одредби члана 9. став 1. Закона о наслеђивању, чине оставиочеви потомци и његов брачни друг.

Имајући у виду наведене законске одредбе, приход као разлика између продајне и набавне цене акција, који физичко лице оствари по основу продаје акција које су стечене наслеђем у првом наследном реду, није предмет опорезивања порезом на капитални добитак.

За примање које је сагласно Закону изузето од опорезивања (није предмет опорезивања), уколико су испуњени услови прописани Законом за остваривање пореског изузимања, пореска пријава за утврђивање пореза на доходак грађана по том основу се не подноси и порез се не утврђује и не плаћа.

2. Порески третман прихода која физичка лица остваре у облику ваучера као награде за остварене резултате у продаји

производа исплатиоца, код кога та лица нису у радном односу (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-416/2021-04 од 22.6.2021. год.)

Одредбом члана 85. став 1. тачка 11) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др.закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/ 19, 153/20 и 44/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито награде и друга слична давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца, а која произлазе из рада или друге врсте доприноса делатности исплатиоца, у износу преко 13.420 динара годишње (усклађивање неопорезивог износа врши се на годишњем нивоу, а наведени износ је примени од 1. фебруара 2021. године до 31. јануара 2022. године), остварена од једног исплатиоца.

Опорезиви приход који физичко лице оствари по основу награде и других давања физичким лицима, чини разлика између оствареног прихода и неопорезивог износа, увећана за припадајуће обавезе које се плаћају на терет примаоца прихода (члан 85. став 12. Закона).

Према одредби члана 86. став 1. Закона, стопа пореза на остале приходе износи 20%.

Имајући у виду наведено, у случају када привредно друштво као исплатилац прихода физичким лицима која нису у радном

односу код њега, да ваучере као награду за резултате које су та лица остварила у продаји производа тог исплатиоца, такво давање по својој природи има карактер других прихода физичких лица и подлеже плаћању пореза на доходак грађана сагласно одредбама члана 85. став 1. тачка 11) и члана 86. Закона.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде и уговорене накнаде за привремене и повремене послове, локално ангажованог особља у дипломатском представништву стране државе (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-621/2021-04 од 25.6.2021. год.)

Према Закону 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 и 44/21, у даљем тексту: Закон о доприносима), плаћају се три врсте доприноса, и то за:

- пензијско и инвалидско осигурање;
- здравствено осигурање, и
- осигурање за случај незапослености.

Обвезници доприноса за пензијско и инвалидско осигурање су како запослени и лица која обављају привремене и повремене послове по уговору закљученом непосредно са послодавцем (као физичка лица која су осигураници у складу са законом којим се уређује систем обавезног пензијског и инвалидског осигурања), тако и послодавци, а допринос се обрачунава и плаћа на исту основицу и по прописаној стопи (члан 7. Закона о доприносима).

Обвезници доприноса за здравствено осигурање су како запослени и лица која обављају привремене и повремене послове по уговору (као физичка лица која су осигураници у складу са законом којим се уређује систем обавезног здравственог осигурања), тако и послодавци, на исту основицу и по прописаној стопи (члан 8. Закона о доприносима).

Обвезници доприноса за осигурање за случај незапослености су запослени и лица која обављају привремене и повремене послове

по уговору (као физичка лица која су осигураници у складу са законом којим се уређује систем обавезног осигурања за случај незапослености), а допринос се обрачунава и плаћа на терет примаоца прихода, на основицу и по прописаној стопи (члан 9. Закона о доприносима).

Основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа (члан 13. став 1. Закона о доприносима).

Основица доприноса за домаће држављане који су на територији Републике Србије запослени код страних или међународних организација и установа, страних дипломатских и конзуларних представништава, ако међународним уговором није друкчије одређено, као и за послодавце, је зарада (члан 15. Закона о доприносима).

Основица доприноса за лица која обављају привремене и повремене послове, као и за послодавце, је уговорена накнада по том основу (члан 16. Закона о доприносима).

Месечна основица доприноса не може бити нижа од најниже месечне основице доприноса, а ако је основица доприноса нижа од најниже месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на најнижу месечну основицу доприноса, ако овим законом није друкчије уређено (члан 36. ст. 1. и 2. Закона о доприносима). Изузетно од тога, најнижа месечна основица доприноса не примењује се код обрачуна и плаћања доприноса на основице из чл. 17. до 21. и чл. 28. и 35б овог закона (члан 36. став 3. Закона о доприносима).

За запосленог који ради са непуним радним временом код једног послодавца, а зарада коју остварује је нижа од најниже месечне основице доприноса, основица доприноса је најнижа месечна основица доприноса (члан 40. став 1. Закона о доприносима).

За запосленог који ради са непуним радним временом код два или више послодаваца, сваки послодавац обрачунава и плаћа

доприносе на зараду коју запослени остварује код тог послодавца, ако је та зарада једнака или виша од сразмерног износа најниже месечне основице доприноса који се утврђује сразмерно радном времену запосленог код тог послодавца у односу на пуно радно време (члан 40. став 2. Закона о доприносима).

Ако запослени ради са непуним радним временом код два или више послодаваца, послодавац код којег остварује зараду нижу од сразмерног износа најниже месечне основице доприноса који се утврђује сразмерно радном времену запосленог код тог послодавца у односу на пуно радно време, обрачунава и плаћа доприносе на сразмерни износ најниже месечне основице доприноса (члан 40. став 3. Закона о доприносима).

Ако је прописана основица доприноса виша од највише месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на највишу месечну основицу доприноса, сагласно члану 41. Закона о доприносима.

Према одредбама члана 44. Закона о доприносима, стопе по којима се обрачунавају и плаћају доприноси јесу:

– за обавезно пензијско и инвалидско осигурање – 25,5% (14% на терет запосленог, односно лица које обавља привремене и повремене послове и 11,5% на терет послодавца),

– за обавезно здравствено осигурање – 10,3% (5,15% на терет запосленог, односно лица које обавља привремене и повремене послове и 5,15% на терет послодавца),

– за осигурање за случај незапослености – 0,75% (на терет запосленог, односно лица које обавља привремене и повремене послове).

За запослене и лица која обављају привремене и повремене послове обвезник обрачунавања и плаћања доприноса из основице и на основицу је послодавац, који је дужан да доприносе обрачуна и уплати истовремено са исплатом зараде или уговорене накнаде за

привремене и повремене послове, по прописима који важе у моменту исплате тих примања (члан 51. ст. 1. и 2. Закона о доприносима).

У случају када обвезник доприноса (физичко лице) остварује зараду или накнаду за

привремене и повремене послове код нерезидента Републике Србије (дипломатско или конзуларно преставништво стране државе, односно међународна организација или представник и службеник таквог представништва, односно организације и др.) или код другог лица које по закону није у обавези да обрачунава и плаћа доприносе по одбитку, а послодавац не обрачуна и не уплати доприносе истовремено са обрачуном и исплатом зараде, односно накнаде, дужан је да сам обрачуна и плати доприносе по стопама из члана 44. став 1. Закона о доприносима (по збирној стопи од 36,55%), на начин који је за те случајеве прописан за плаћање пореза на доходак грађана, по закону који уређује порез на доходак грађана (члан 51. став 6. Закона о доприносима).

Имајући у виду наведено, страном дипломатском представништвом, као нерезидент Републике Србије, сагласно важећим прописима, није дужно да врши обрачун и плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде и уговорене накнаде за привремене и повремене послове, локално ангажованог особља које је запослено или ангажовано по основу уговора о обављању привремених и повремених послова у дипломатском представништву. У случају када страном дипломатском представништвом у Републици Србији не обрачуна и не уплати припадајуће доприносе за обавезно социјално осигурање, обвезник (физичко лице) је дужан да сам обрачуна и уплати доприносе на зараду или уговорену накнаду за привремене и повремене послове.

Када запослени остварује зараду за рад са пуним радним временом основица доприноса је зарада, с тим да основица не може бити нижа од најниже месечне основице доприноса, нити виша од највише месечне основице доприноса. У случају када физичко лице

остварује накнаду за привремене и повремене послове, основица доприноса је уговорена накнада по основу уговора о привременим и повременим пословима, уколико није нижа од најниже месечне основице доприноса, нити виша од највише месечне основице доприноса. Ако је зарада запосленог, односно уговорена накнада за привремене и повремене послове нижа од најниже месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на најнижу месечну основицу доприноса. Ако је зарада запосленог, односно уговорена накнада за привремене и повремене послове виша од највише месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на највишу месечну основицу доприноса.

Када запослени остварује зараду за рад са непуним радним временом код једног послодавца, уколико је зарада коју остварује нижа од најниже месечне основице доприноса, основица доприноса је најнижа месечна основица доприноса.

Уколико запослени остварује зараду за рад са непуним радним временом код два или више послодаваца, сваки послодавац обрачунава и плаћа доприносе на зараду коју запослени остварује код тог послодавца, ако је та зарада једнака или виша од сразмерног износа најниже месечне основице доприноса који се утврђује сразмерно радном времену запосленог код тог послодавца у односу на пуно радно време. Међутим, уколико запослени остварује зараду за рад са непуним радним временом код два или више послодаваца, при чему код неког послодавца остварује зараду нижу од сразмерног износа најниже месечне основице доприноса који се утврђује сразмерно радном времену запосленог код тог послодавца у односу на пуно радно време, тај послодавац обрачунава и плаћа доприносе на сразмерни износ најниже месечне основице доприноса.

У вези са вашим дописом од 21. јуна 2021. године, који сте електронском поштом, истог дана, поред осталих, доставили и Министарству финансија, истичемо да је давање одговора по питањима која се односе на обрачун зараде, права из радног односа и друга примања у вези са радом, предмет уређења прописима

из области радних односа што је из делокруга послова у оквиру надлежности Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања.

У наставку дајемо пример обрачуна пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде (за рад са пуним и непуним радним временом) и уговорене накнаде по основу уговора о привременим и повременим пословима:

Ред. бр.	Опис	Зарада		Уговорена накнада
		пуно радно време	непуно радно време (50%)	привремени и повремени послови
1	2	3	4	5
1	Бруто зарада ¹	89,894	44,947	-
2	Уговорена бруто накнада	-	-	89,894
3	Неопорезиви износ зараде	18,300 ²	9,150 ³	- ⁴
4	Основица пореза (ред .бр. 1 – ред. бр. 3 за кол. 3 и 4)	71,594	35,797	89,894
5	Основица доприноса (ред. бр. 1 за кол. 3 и 4, односно ред. бр. 2 за кол. 5)	89,894	44,947	89,894

¹ Бруто зарада са ред. бр. 1 и уговорена бруто накнада са ред. бр. 2 одређене су у висини просечне месечне бруто зараде за март 2021. године – 89.894 РСД.

² Неопорезиви износ зараде је 18.300 РСД месечно за запосленог који ради са пуним радним временом.

³ Неопорезиви износ зараде је 9.150 РСД месечно за запосленог који ради са непуним радним временом (50%).

⁴ Уговорена накнада по основу привремених и повремених послова не умањује се за неопорезиви износ зараде.

6	Обавезе из бруто зараде/ накнаде – на терет запосленог/примаоца накнаде (ред. бр. 6.1. + ред. бр. 6.2)	25,048	12,524	26,878
6.1.	Порез (ред. бр. 4 x 10%)	7,159	3,580	8,989
6.2.	Доприноси на терет запосленог/примаоца накнаде (ред. бр. 6.2.1 + ред. бр. 6.2.2 + ред. бр. 6.2.3)	17,889	8,944	17,889
6.2.1	Допринос за пензијско и инвалидско осигурање (ред. бр. 5 x 14%)	12,585	6,293	12,585
6.2.2	Допринос за здравствено осигурање (ред. бр. 5 x 5,15%)	4,630	2,315	4,630
6.2.3	Доприноси за осигурање за случај незапослености (ред. бр. 5 x 0,75%)	674	337	674
7	Обавезе на бруто зараду – на терет послодавца (ред. бр. 7.1)	19,597	9,798	19,597
7.1.	Доприноси на терет послодавца (ред. бр. 7.1.1 + ред. бр. 7.1.2)	19,597	9,798	19,597
7.1.1	Доприноси за пензијско и инвалидско осигурање (ред. бр. 5 x 11,5%)	14,967	7,484	14,967
7.1.2	Доприноси за здравствено осигурање (ред. бр. 5 x 5,15%)	4,630	2,315	4,630
8	Укупно порез и доприноси (ред. бр. 6 + ред. бр. 7)	44,645	22,323	46,475

9	Укупан трошак зараде/ накнаде (ред. бр. 1 + ред. бр. 7 за кол. 3 и 4, односно ред. бр. 2 + ред. бр. 7 за кол. 5)	109,491	54,745	109,491
10	Нето за исплату (ред. бр. 1 – ред. бр. 6 за кол. 3 и 4 односно ред. бр. 2 – ред. бр. 6 за кол. 5)	64,846	32,423	63,016

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. У случају када је над нерезидентним правним лицем – резидентом Великог Војводства Луксембург, које има 100% учешћа у капиталу резидентног правног лица (обвезник), планирано спровођење статусне промене (ван територије Републике) којом би се то нерезидентно правно лице (друштво преносилац) припојило другом нерезидентном правном лицу (друштво стицалац) тако што би друштву стицаоцу пренело имовину (100% учешће у капиталу обвезника) и престало да постоји, а друштво стицалац би постало власник предметне имовине, да ли постоји обавеза подношења пореске пријаве, и ако постоји, ко је подносилац исте (пријаве)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-700/2021-04 од 29.6.2021. год.)

И У складу са чланом 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), 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 капитални губитак.

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

У смислу става 10. истог члана Закона, нерезидентно правно лице – прималац прихода из става 7. овог члана, дужно је да у року од 30 дана дана од дана остваривања прихода, преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација, поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу, и то у општини на чијој територији се налази седиште привредног друштва у којем нерезидентни обвезник има удео или хартије од вредности који су предмет продаје, на основу које надлежни порески орган доноси решење.

Пореска пријава из става 10. овог члана подноси се на Обрасцу ПП КДЗН – Пореска пријава за порез на добит по решењу, који је прописан Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по решењу на приходе које остварује нерезидентно правно лице („Службени гласник РС“, бр. 100/15 ... 27/21, у даљем тексту: Правилник).

Према члану 3. ст. 2. и 3. Правилника, нерезидентно правно лице подноси пријаву и у случају када у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања порез плаћа у држави чији је резидент, уз подношење доказа да нема основа за плаћање пореза у Републици, при чему, уз пријаву подноси, као прилог, образац потврде о резидентности оверен од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент, или оверени превод потврде на обрасцу

који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

Сходно члану 4. став 1. Правилника, нерезидентно правно лице, као прилог уз пријаву, подноси и сву неопходну документацију којом доказује основ и начин обрачуна капиталног добитка, а нарочито обрачун продајне и набавне цене имовине у складу са Законом (књиговодствене исправе, уговоре о куповини односно продаји, податке о обављеном преносу хартија од вредности и др).

Нерезидентно правно лице које продајом имовине из члана 27. Закона оствари капитални губитак, преко пореског пуномоћника подноси пријаву и сву неопходну документацију којом доказује основ и начин одређивања капиталног губитка (члан 4. став 2. Правилника).

Према члану 483. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11 ... 91/19), статусном променом се друштво (у даљем тексту: друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (у даљем тексту: друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције.

Једно или више друштава може се припојити другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације (члан 486. Закона о привредним друштвима).

У конкретном случају, а како произилази из садржине поднетог дописа, над нерезидентним правним лицем које има 100% учешћа у капиталу резидентног правног лица (обвезник), планирано је спровођење статусне промене (ван територије Републике) којом би се то нерезидентно правно лице (друштво преносилац) припојило другом нерезидентном правном лицу (друштво стицалац) тако што би друштву стицаоцу пренело имовину (100% учешће у капиталу обвезника) и престало да постоји, а друштво стицалац би постало власник предметне имовине. Сагласно наведеном, поставило се

питање да ли у конкретном случају постоји обавеза подношења пореске пријаве, и ако постоји, ко је подносилац исте (пријаве).

Имајући у виду цитиране одредбе Закона и Правилника, као и наводе из поднетог дописа, када је услед статусне промене (спроведене према прописима друге државе) имовина нерезидентног правног лица – друштва преносиоца (учешће у капиталу обвезника) пренета другом нерезидентном правном лицу – друштву стицаоцу, сматрамо да је извршен пренос имовине (учешћа у капиталу обвезника) основ за утврђивање капиталног добитка (губитка), у смислу члана 27. став 1. тачка 3) Закона. С тим у вези, друштво преносилац је дужно да (преко пореског пуномоћника) поднесе пореску пријаву на Обрасцу ПП КДЗН, и, као прилог уз пријаву, сву неопходну документацију којом доказује основ и начин одређивања капиталног добитка, односно губитка. Евентуално одређен капитални добитак опорезив је у складу са чланом 40. став 7. Закона, при чему напомињемо да друштво преносилац пореску пријаву подноси и у случају када у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања порез плаћа у држави чији је резидент, уз подношење доказа да нема основа за плаћање пореза у Републици (члан 3. ст. 2. и 3. Правилника).

II Између Републике Србије и Великог Војводства Луксембург закључен је уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 4/16, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2017. године.

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

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

Уговор, у члану 13. (Капитални добитак) прописује:

„1. Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретности наведене у члану 6. овог уговора, а која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати у тој другој држави.

2. Добитак од отуђења покретних ствари које чине део пословне имовине сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретних ствари које припадају сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне пословне јединице (саме или заједно с целим предузећем) или сталне базе, може се опорезивати у тој другој држави.

3. Добитак од отуђења поморских бродова, ваздухоплова или друмских или железничких возила који се користе у међународном саобраћају, речних бродова који се користе у саобраћају на унутрашњим пловним путевима или од покретних ствари које служе за коришћење тих поморских бродова, ваздухоплова, друмских или железничких возила или речних бродова опорезује се само у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа.

4. Добитак од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. 1, 2. и 3. овог члана (у конкретном случају, од отуђења удела – прим. М.Ф) опорезује се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину (у конкретном случају, само у Луксембургу – прим. М.Ф).“

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

Имајући у виду наведено, у конкретном случају који се наводи у захтеву за мишљење, уколико правно лице, резидент Великог Војводства Луксембург, сходно члану 27. став 1. тачка 3) Закона, оствари капитални добитак и то спровођењем статусне промене (ван територије Републике) којом се то нерезидентно правно лице (друштво преносилац) припоји другом нерезидентном правном лицу (друштву стицаоцу) тако што је друштву стицаоцу пренело имовину (100% учешћа у капиталу обвезника) и престало да постоји, а друштво стицалац је постало власник предметне имовине, право опорезивања капиталног добитка, сходно наведеном члану 13. став 4. Уговора, има само Велико Војводство Луксембург, али не и Република Србија.

Ово посебно из разлога јер се изузеци наведени у члану 13. (Капитални добитак) ст. 1, 2. и 3. Уговора (на основу којих би право опорезивања, под условима наведеним у тим ставовима, припало Републици Србији) не односе на продају удела у капиталу, него на другу имовину.

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује уговор) наведено да се Уговор примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је, пре примене напред наведеног решења (опорезивања капиталног добитка само у Великом Војводству Луксембург), неопходно да нерезидентно правно лице из Великог Војводства Луксембург (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Великог Војводства

Луксембург) потписану и оверену од стране надлежних пореских органа Великог Војводства Луксембург (на основу члана 2. – Опште дефиниције, став 1. тачка 9) Уговора то је министар финансија Великог Војводства Луксембург или његов овлашћени представник).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 144/20) нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу ипи овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Великог Војводства Луксембург).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова овог мишљења (који се односе на примену решења из Уговора, односно на опорезивање капиталног добитка само у Великом Војводству Луксембург), примениће се напред наведене одредбе Закона, које прописују опорезивање капиталног добитка у Републици Србији (а не решење из Уговора).

2. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу камате у случају када, на основу уговора о кредиту, банка – резидент Словеније, има потраживање (на име главнице и камате) према резидентном правном лицу, па у складу са уговором о јемству, нерезидентно правно лице – такође резидент Словеније, као јемац, намирује потраживање банке и, с тим у вези, предметно потраживање (по основу главнице и камате) прелази са банке на јемца (као новог повериоца); јемац (нови поверилац) и дужник закључују уговор којим

се износ целокупног дуга према јемцу (а који се састоји од главница и камата) дефинише као (нови) износ главнице – да ли се на износ камате, који је дужник дуговао банци, а који је новим уговором (између дужника и јемца) приписан главници, обрачунава и плаћа порез по одбитку?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-506/2021-04 од 18.6.2021. год.)

И У складу са чланом 40. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 153/20, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу камата.

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

У смислу закона који уређује облигационе односе, уговором о јемству јемац се обавезује према повериоцу да ће испунити пуноважну и доспелу обавезу дужника, ако овај то не учини. На јемца који је намирио повериочево потраживање прелази то потраживање са свим споредним правима и гаранцијама његовог испуњења, а јемац који је исплатио повериоцу његово потраживање може захтевати од дужника да му накнади све што је исплатио за његов рачун.

На основу уговора о кредиту, банка (резидент Словеније, у конкретном случају) има потраживање (на име главнице и камате) према резидентном правном лицу (дужник). У складу са уговором о јемству, нерезидентно правно лице (такође резидент Словеније),

као јемац, намирује потраживање банке па, с тим у вези, предметно потраживање (по основу главнице и камате) прелази са банке на јемца (као новог повериоца). Како даље наводите у поднетом захтеву, јемац (нови поверилац) и дужник закључују уговор којим се износ целокупног дуга према јемцу (а који се састоји од главница и камата) дефинише као (нови) износ главнице. С тим у вези, поставља се питање да ли се на износ камате, који је дужник дуговао банци, а који је новим уговором (између дужника и јемца) приписан главници, обрачунава и плаћа порез по одбитку.

Сагласно наведеном, у случају када резидент (као дужник) измирује обавезу из уговора о кредиту јемцу (нерезидентном правном лицу), сматрамо да се на износ камате обрачунава и плаћа порез по одбитку, по стопи од 20% уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, независно што износ камате (у складу са уговором закљученим између јемца и дужника) представља део главног дуга.

II Између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Словеније закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Службени лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 7/03, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1.1.2004. године.

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

Уговор је, са почетком примене од 1.1.2019. године, измењен Мултилатералном конвенцијом о примени мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/18).

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

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

Уговор, у члану 11. (Камата) став 2. (поред осталог) прописује да се камата може опорезивати и у држави уговорници у којој настаје (у конкретном случају, у Републици Србији – јер је исплатилац камате резидент Републике Србије) у складу са законима те државе, али ако је стварни власник камате резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Словеније), разрезан порез не може бити већи од 10 одсто бруто износа камате.

Сходно ставу 4. члана 11. (Камата) израз „камата“ у овом члану (између осталог) означава доходак од потраживања дуга сваке врсте, независно од тога да ли су обезбеђена залогом и да ли се на основу њих стиче право на учешће у добити дужника, а нарочито доходак од државних хартија од вредности и доходак од обвезница или обвезница зајма, укључујући премије и награде на такве хартије од вредности или обвезнице.

Имајући у виду наведено, према нашем мишљењу, камата која је (у конкретном случају) приписана банкарском рачуну (главници основног дуга) повериоца (у конкретном случају, јемца/новог повериоца) представља камату (из члана 11. став 4. Уговора) приликом чије исплате се (уз испуњење услова предвиђених Уговором – валидна потврда о резидентности, доказ о стварном власништву, као и да је у питању тржишни износ камате) примењује стопа пореза по одбитку од 10 одсто од бруто износа камате, предвиђена у члану 11. (Камата) став 2. Уговора.

ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Одлагање доспелости за плаћање пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада у складу са Уредбом о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19, као и одлагање плаћања дугованог пореза у складу са ЗПППА

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-293/2020-04 од 22.6.2021. год.)

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

Према одредбама члана 2. тачка 2) алинеја прва Уредбе, фискалне погодности се односе на одлагање доспелости за плаћање одређених јавних прихода који у складу са одговарајућим пореским законима доспевају за плаћање у периоду од 1. априла до 30. јуна 2020. године, а изузетно до 31. јула 2020. године за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање који се плаћају на зараду за месец

јун 2020. године исплаћену у складу са прописима којима се уређује рад, и одлагање њиховог плаћања, и то пореза на доходак грађана на зараде и накнаде зарада (порез) и доприноса за обавезно социјално осигурање (доприноси) на зараде и накнаде зарада, за месец март, април и мај 2020. године, односно по избору пореског обвезника за месец април, мај и јун 2020. године за оне пореске обвезнике који су исплате зарада и накнада зараде, за месец март 2020. године делимично или у целости извршили до дана ступања на снагу Уредбе.

Правно лице које се определи да користи фискалне погодности и директна давања, у Обрасцу ППП-ПД за приходе из радног односа за обрачунски период – месец за који користи фискалне погодности и директна давања из ове уредбе у пољу 1.4. – датум плаћања, уноси датум 04. јануар 2021. године (члан 4. став 3. Уредбе).

С тим у вези, привредним субјектима – правним лицима може да се одложи доспелост за плаћање пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада (у висини обавезе чија је доспелост за плаћање одложена) дефинисаних у члану 2. тачка 2) алинеја прва Уредбе, до 4. јануара 2021. године.

Право на одлагање плаћања дугованог пореза и доприноса по основу зараде и накнаде зараде може да се оствари на највише 24 једнаке месечне рате без плаћања камате (члан 5. Уредбе).

У циљу стварања услова за примену нових мера подршке привредним субјектима у приватном сектору и даљем ублажавању економских последица насталих услед болести COVID-19, Влада је донела Закључак Владе 05 број: 401-6052/2020 („Службени гласник РС“, бр. 104/20).

Сагласно том Закључку, одлаже се доспелост за плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараде и накнаде зарада, које се односе на обрачунски период август 2020. године, тако да доспевају за плаћање 5. јануара 2021. године.

Поступак и начин одлагања плаћања дугованог пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање чија је доспелост за

плаћање одложена у складу са Уредбом и Закључком, ближе је уређена Уредбом о поступку и начину одлагања плаћања дуговоног пореза и доприноса у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 156/20, у даљем тексту: Уредба о поступку и начину одлагања плаћања дуговоног пореза и доприноса).

Привредним субјектима из чл. 4–7. Уредбе, односно из тач. 1–4. Закључка, који су се определили за одлагање доспелости за плаћање пореза и доприноса одлаже се плаћање тих пореских обавеза на највише 24 једнаке месечне рате без плаћања камате за време трајања одлагања плаћања и исто се евидентира у пореском рачуноводству без посебног спровођења поступка одлагања плаћања, и то за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада у висини износа неплаћене обавезе чија је доспелост за плаћање одложена у складу са Уредбом, односно Закључком (члан 2. став 1. алинеја прва Уредбе о поступку и начину одлагања плаћања дуговоног пореза и доприноса).

Сагласно члану 4. ст. 1. и 2. Уредбе о поступку и начину одлагања плаћања дуговоног пореза и доприноса, укупан износ доспелих обавеза по основу пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада из члана 2. став 1. алинеја прва и члана 3. став 4. ове уредбе, одлаже се на највише 24 једнаке месечне рате, без плаћања камате, за време трајања одлагања плаћања тих обавеза, тако да прва рата доспева 10. фебруара 2021. године, а свака наредна рата доспева истог датума у месецима који следе, с тим да месечна рата не може бити мања од 1.000 динара.

Привредни субјект који, у периоду одлагања плаћања не измири рату у наведеним роковима, губи право на одлагање плаћања обавеза по основу пореза и доприноса које су предмет одлагања без посебног спровођења пореског поступка и исто се евидентира у пореском рачуноводству и доспева даном губитка права на одлагање

плаћања (члан 5. став 4. Уредбе о поступку и начину одлагања плаћања дугованог пореза и доприноса).

2. 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 и 153/20, 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 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 наведеном, ослобођење од плаћања дела обавеза за ПДВ није као мера предвиђено ни Законом нити Уредбом, независно од периода настанка тих обавеза.

3. Када је реч о одлагању плаћања дугованог пореза, услови за предметно одлагање прописани су одредбама чл. 73. и 74. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 – испр., 23/03 – испр., 70/03, 55/04, 61 /05, 85/05 – др. закон 62/06 – др. закон, 63/06 – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – испр. 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: ЗПППА) и Уредбом о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Службени гласник РС“, бр. 53/03, 61/04 и 71/05, у даљем тексту: Уредба о одлагању плаћања пореског дуга).

Наиме, 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, 2, 6. и 7. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, од пореског обвезника се 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.

Изузетно од ст. 1–5. овог члана, од пореског обвезника се не захтева испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. овог закона, као ни давање средстава обезбеђења наплате – ако дуговани порез из члана 73. став 3. овог закона, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то:

1) за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара;

2) за физичко лице – до 200.000 динара.

Ако се порески обвезник не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дуговоаног пореза, или уколико у периоду за који је одложено плаћање дуговоаног 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. ст. 2–4. ЗПППА прописано је да ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дуговоаног пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Пореском обвезнику коме је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дуговоаног пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. Право на

отпис 50% камате се не остварује за одлагање плаћања дугованог пореза када је обавеза утврђена решењем у поступку пореске контроле.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

Према члану 2. Уредбе о одлагању плаћања пореског дуга, плаћање дуга Пореска управа може да одложи пореском обвезнику (у даљем тексту: обвезник) ако дуг износи најмање, и то за:

1) физичко лице – 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање;

2) предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода;

3) средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају.

С тим у вези, за наведене обавезе, неопходно је да порески обвезник поднесе образложени захтев за одлагање плаћања дугованог пореза на рате надлежној организационој јединици Пореске управе и уколико испуни прописане услове, може му се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци.

Указујемо да Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује испуњеност прописаних услова и чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке у вези са правом пореског обвезника на одлагање плаћања дугованог пореза.

2. Губитак права на директна давања из Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести

COVID-19 и Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-486/2020-04 од 06.5.2021. год.)

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

Сагласно одредби члана 12. став 3. Уредбе, привредни субјекти који изгубе право на коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом дужни су да:

– плате све обавезе за које им је одобрено одлагање плаћања заједно са припадајућом каматом обрачунаном по стопи по којој се врши обрачун камате за кашњење у исплати пореских обавеза која се рачуна почев од дана када су наведене обавезе доспеле за плаћање у складу са законима којим се уређује плаћање одговарајуће обавезе, најкасније у року од пет дана од дана престанка права на коришћење фискалних погодности и директних давања; и

– изврше повраћај директних давања са каматом обрачунаном по стопи по којој се врши обрачун камате за кашњење у исплати

пореских обавеза почев од дана када су им исплаћена појединачна директна давања, најкасније у року од пет дана од дана престанка права на коришћење фискалних погодности и директних давања.

Сагласно тачки 11. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), у реализацији Закључка сходно ће се примењивати одредбе Уредбе које се односе на значење појмова, права на директна давања из буџета Републике Србије и на одлагање плаћања пореза и доприноса, губитак права и начин коришћења и исплате запосленима средстава добијених по основу директних давања из буџета Републике Србије.

Привредни субјект у приватном сектору који је остварио директна давања и одлагање плаћања пореза и доприноса сагласно Закључку, губи право на наведене мере из овог закључка уколико, у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из тач. 1–4. овог закључка, смањи број запослених за више од 10% не рачунајући запослене који су са привредним субјектом закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из тач. 1–4. овог закључка (тачка 12. Закључка).

Сходно наведеним одредбама Уредбе, привредни субјект у приватном сектору који је остварио право на директна давања сагласно Уредби, губи то право ако смањи број запослених за више од 10% у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. Уредбе (који рок је истекао у октобру 2020. године), не рачунајући запослене који су закључили уговор о раду на одређено време у смислу члана 12. став 1. Уредбе.

Сходно наведеним одредбама Закључка, привредни субјект у приватном сектору који је остварио право на директна давања сагласно Закључку, губи то право ако смањи број запослених за

више од 10% у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из тач. 1–4. Закључка (који рок је истекао у децембру 2020. године), не рачунајући запослене који су закључили уговор о раду на одређено време у смислу тачке 12. Закључка.

Дакле, привредни субјект који је остварио право на уплату директних давања према Уредби и Закључку, који је смањио број запослених за више од 10% (у конкретном случају, смањио је број запослених у новембру 2020. године), при чему није смањио број запослених у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. Уредбе (који рок је истекао у октобру 2020. године), губи право само на директна давања која је остварио према Закључку. Привредни субјект не губи право на директна давања која је остварио према Уредби. Поред тога, указујемо да у свим случајевима смањења броја запослених (у конкретном случају, запосленом је у новембру 2020. године престао радни однос јер је стекао право на инвалидску пензију) за више од 10% у наведеном периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из тач. 1–4. Закључка, привредни субјект губи право на директна давања.

Како се у реализацији Закључка сходно примењују поједине одредбе Уредбе које се, између осталог, односе и на губитак права, привредни субјект у приватном сектору који изгуби право на директна давања сагласно Закључку дужан је да изврши повраћај директних давања са каматом сагласно тач. 11. и 12. Закључка, а у вези са чланом 12. став 3. Уредбе.

ФИСКАЛНЕ КАСЕ

1. Обавеза и начин фискализације издатих рачуна физичким лицима у случају пружања пакета услуга који је дефинисан претплатничким уговором (изнајмљивање водомата, продаја и дистрибуција воде до корисника) и њихово издавање у облику е-фактуре

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-0656/2021-04 од 25.6.2021. год.)

У складу са одредбом члана 3. ст. 1. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС“ бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар и који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Чланом 5. став 3. Закона прописано је означавање начина плаћања добара и услуга у бази података фискалне касе који се врши на следећи начин: ако се плаћање врши готовим новцем, новчаним боновима, новчаним поклон честиткама, интерним картицама и сл, као средство плаћања означава се: „готовина“; ако се плаћање врши чеком или налогом за пренос, као средство плаћања означава се: „чек“ и ако се плаћање врши платном картицом, као средство плаћања означава се: „картица“.

Чланом 12. став 5. Закона прописано је да је обвезник дужан да у фактуру унесе редни број фискалног исечка на основу кога је евидентиран промет у фискалној каси ако купац добара на мало, односно корисник услуге, плаћање врши на основу фактуре.

Према томе, у складу са претходно наведеним одредбама Закона, привредни субјект који се бави пружањем пакета услуга који је дефинисан претплатничким уговором (изнајмљивање водомата, продаја и дистрибуција воде до корисника) физичким лицима, при чему се наплата врши путем месечне фактуре која обједињава све

појединачне испоруке у складу са уговором, дужан је да сваку појединачну испоруку евидентира преко фискалне касе и да бројеве тих фискалних исечака упише у фактуру коју издаје физичком лицу на месечном нивоу.

То би, у конкретном случају, значило да је дистрибутер који континуирано доставља воду кориснику пакета услуга дефинисаних уговором, дужан да при свакој појединачној испоруци на лицу места кориснику пакета услуга изда фискални исечак којим је евидентиран промет преко фискалне касе, сагласно члану 3. став 1. Закона. Овакав фискални исечак се издаје са опцијом плаћања „чек“, с обзиром да се плаћање врши безготовински путем издавања фактуре на месечном нивоу.

При томе напомињемо, привредни субјекат фактуру са уписаним редним бројевима фискалних исечака може да издаје и електронским путем у складу са прописима који регулишу електронски документ, електронску идентификацију и др, од значаја за електронску доставу фактуре.

2. Обавеза и начин евидентирања промета преко фискалне касе у случају on-line продаје робе из малопродајног објекта, при чему се on-line продаја врши путем посредника, а достава преко курирске службе на основу Уговора о пословно техничкој сарадњи, којим се предвиђа да ће посредник (пружалац услуге on-line продаје) једном у две недеље малопродајном објекту преносити укупан износ који је наплаћен од стране крајњег корисника за робу која је у том периоду купљена у малопродајном објекту (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00098/2021-04 од 01.6.2021. год.)

У складу са одредбом члана 3. ст. 1. и 2. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту:

Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар и који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе постоји и у случају када се услуга пружа физичком лицу, а накнаду за пружене услуге сноси правно лице, односно предузетник, и то независно од начина плаћања (готовина, чек, картица и безготовинско плаћање).

Чланом 5. став 2. Закона прописано је да се означавање начина плаћања добара и услуга у бази података фискалне касе врши на следећи начин, и то: ако се плаћање врши готовим новцем, новчаним боновима, новчаним поклон честиткама, интерним картицама и сл. као средство плаћања означава се: „готовина“; ако се плаћање врши чеком или налогом за пренос, као средство плаћања означава се: „чек“ и ако се плаћање врши платном картицом, као средство плаћања означава се: „картица“.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Службени гласник РС“, бр. 61/10, 101/10, 94/11, 83/12, 59/13 и 100/14, у даљем тексту: Уредба) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

У складу са поменутом Уредбом, лице које обавља делатност из области делатности 53 (Поштанске активности) ослобођено је обавезе евидентирања сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Према томе, у случају када привредни субјект који обавља делатност трговине на мало робом широке потрошње, која није изузета, односно ослобођена од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, врши продају добара on-line путем посредника, при чему се испорука добара врши преко привредних субјеката чија делатност спада у област делатности 53 (Поштанске активности), односно путем Поште, Post expressa или неке друге регистроване

курирске службе, дужан је да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе, сагласно наведеној Уредби којом трговина на мало није ослобођена обавезе евидентирања промета преко фискалне касе.

Када је у питању начин евидентирања промета преко фискалне касе, у случају када привредни субјект који је посредник (пружалац услуге on-line продаје), како наводите у допису, на основу Уговора о пословно техничкој сарадњи једном у две недеље малопродајном објекту преноси укупан износ који је наплаћен од стране крајњег корисника за робу која је у том периоду купљена и чији је промет евидентиран преко фискалне касе малопродавца (Уговором о пословно техничкој сарадњи закљученим са Пружаоцем услуге, дефинисано је да ће Пружалац услуге плаћати малопродајном објекту, у име и за рачун крајњих корисника, вирмански), мишљења смо да у бази података фискалне касе као средство плаћања за горе наведен вид продаје и наплате треба означити опцију „чек“, сагласно наведеном члану 5. став 2. Закона.

Поред тога, мишљења смо да малопродавац на месту евидентирања промета преко фискалне касе треба да има и наведени Уговор о пословно техничкој сарадњи.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли, у складу са стандардима и Законом о рачуноводству, мало правно лице треба да укалкулише у Билансу успеха за 2020. годину нереализоване курсне разлике које су настале по основу девизних кредита у доларима (USD) или тек по „затварању“ (отплати) обавеза по основу девизних кредита? (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00586/2021-16 од 18.6.2021. год.)

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

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је да мало правно лице има обавезе по основу девизних кредита који су у доларима (USD). Услед значајног пада курса долара

у 2020. години, правно лице је остварило значајне нереализоване финансијске приходе, тј. курсне разлике.

Одредбама члана 25. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП. Изузетно од наведеног, мала и средња правна лица могу да одлуче да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима примењују МСФИ, у ком случају су дужна да примењују МСФИ у континуитету, односно најмање пет година од почетка примене МСФИ, осим у случајевима отварања поступка стечаја или ликвидације.

Параграфом 30.9 МСФИ за МСП прописано је да се на крају сваког извештајног периода:

(а) монетарне ставке у иностраној валути се преводе коришћењем закључног курса;

(б) немонетарне ставке мерене по историјском трошку у иностраној валути, преводе се коришћењем курса на датум трансакције;
и

(ц) немонетарне ставке у иностраној валути које се одмеравају по фер вредности, преводе се коришћењем курса на датум када је фер вредност одређена.

На дан Биланса стања монетарне ставке у иностраној валути исказују се тако што се на њих примењује закључни курс (средњи девизни курс на дан Биланса стања). То практично представља курсирање девизних монетарних билансних позиција (купци у иностранству, пласмани у иностранству, девизна новчана средства, обавезе по основу кредита и сл.) на дан састављања финансијских извештаја (нпр. 31. децембар 2020. године).

У складу са параграфом 30.10 МСФИ за МСП, курсне разлике настале по основу измирења монетарних ставки или код превођења монетарних ставки по курсевима различитим од оних по

којима је вршено превођење код почетног признавања током датог периода или у претходним периодима, ентитет треба да призна у добитку или губитку периода у ком су настали, осим у случајевима описаним у параграфу 30.13.

У складу са параграфом 30.11 МСФИ за МСП, прописано је да када други одељак овог Стандарда захтева да се неки добици или губици настали у вези са немонетарном ставком признају у укупном осталом резултату, ентитет треба да призна компоненту размене валута тог добитка или губитка у осталом укупном резултату. Супротно, када се добитак или губитак настао у вези са немонетарном ставком признаје у добитку или губитку, ентитет треба да призна компоненту размене валута у добитку или губитку.

Према параграфу 30.13 МСФИ за МСП, курсне разлике настале на монетарним ставкама које чине део нето инвестиције извештајног ентитета у инострано пословање се признају у добитку или губитку у појединачним финансијским извештајима извештајног ентитета или ако је прикладније, у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања. У финансијским извештајима који обухватају инострано пословање и извештајни ентитет (на пример, консолидовани финансијски извештаји када је инострано пословање зависни ентитет) овакве курсне разлике се признају у укупном осталом резултату и о њима се извештава као компоненти капитала. Ове ставке се у случају отуђења нето инвестиције не признају у добитку или губитку.

Имајући у виду претходно наведено, мишљења смо да би у конкретном случају нереализоване курсне разлике, настале по основу девизних кредита у доларима (USD) обрачунате на крају године, тј. на дан састављања финансијских извештаја за 2020. годину, требало евидентирати (књижити) као финансијски расход у оквиру рачуна 563 – *Негативне курсне разлике (према трећим лицима)* или као финансијски приход на рачуну 663 – *Позитивне*

курсне разлике (према трећим лицима), уз одобрење, односно задужење одговарајућег рачуна Биланса стања, сагласно одредбама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 95/14) који је био у примени закључно са састављањем финансијских извештаја за 2020. годину (случај из предметног захтева).

На крају, желимо да укажемо да је, сагласно члану 43. став 2. Закона, за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању, односно консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени), односно у конкретном случају правно лице је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом регулативом (нпр. МСФИ за МСП), 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) Да ли је зависно правно лице имало право тј. да ли је исправно поступило када је све зависне трошкове кредита

предузећа оснивача књижило као свој трошак (камате, накнаде, валутне клаузуле)?

б) Да ли је преносом кредита на зависно правно лице предузеће оснивач правилно поступило када је престало да књижи као своје обавезе по основу камата, накнада и валутних клаузула по предметном кредиту?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00521/2021-16 од 16.6.2021. год.)

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

У предметном захтеву који нам је достављен наведено је следеће:

- „Правно лице је у оквиру своје делатности имало једну од пословних активности – производњу керамичких плочица (подних и зидних) коју је, одлуком власника капитала, издвојило тако што је основало зависно правно лице коме је та издвојена пословна активност постала основна пословна активност из кога је остварило пословне приходе;

- Пре издвајања пословне делатности производње керамичких плочица и оснивања повезаног правног лица, оснивач повезаног правног лица је узео кредит од пословне банке из кога

је финансирао набавку опреме за производњу керамичких плочица. У годинама након тога власник је одлучио да издвоји производњу керамичких плочица и то кроз оснивање посебног правног лица, али само кроз издвајање постојећег производног погона. У то правно лице је пренео предметни кредит јер је постојећа производна опрема (купљена средствима кредита) била у оквиру „новог“ правног лица.

- Основа преноса тог кредита је да су средства кредита искоришћена за набавку опреме за производњу керамичких плочица из чије продаје зависно правно лице остварује своје пословне приходе. То значи да је кредит наменски искоришћен за производну делатност зависног правног лица. То значи да је зависно правно лице у финансијским извештајима у билансу стања на страни активе добило повећање постројења и опреме, а на страни пасиве повећање обавезе за дугорочне кредите.“

У вези са постављеним питањима, у наставку су дати одговори по хронолошком редоследу:

а) Према нашем разумевању предметног питања, пре издвајања пословне делатности производње керамичких плочица и оснивања зависног правног лица, оснивач зависног правног лица је узео кредит од пословне банке из којег је финансирао набавку опреме за производњу керамичких плочица. Самим тим, матично правно лице (оснивач) је након узетог кредита од пословне банке у својим пословним књигама, сагласно одредбама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 95/14), који је био у примени закључно са састављањем финансијских извештаја за 2020. годину, било у обавези да евидентира одговарајуће пословне промене у својим пословним књигама.

Напомињемо да у предметном захтеву није наведено коју регулативу (МСФИ, МСФИ за МСП или подзаконски акт

министра којим се уређује признавање, вредновање, презентација и обелодањивање позиција у финансијским извештајима микро и других правних лица) је у обавези да примењује оснивач (матично правно лице), као ни зависно правно лице приликом састављања финансијских извештаја.

Указујемо да су приликом састављања финансијских извештаја за 2020. годину (и периодима пре тага) капитализацију трошкова позајмљивања дозвољавали само пуни МСФИ (МРС 23: *Трошкови позајмљивања*). Сагласно МРС 23, трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује чине део набавне вредности/цене коштања тог средства, док се други трошкови позајмљивања признају као расход. Дакле, ако средство у конкретном случају није оспособљено за употребу, камата, курсне разлике и остали трошкови везани за узимање кредита могу да се укључе у набавну цену / цену коштања средства. Међутим, када се средство оспособи за употребу сва будућа камата и остали трошкови морају да се евидентирају (књиже) као расход периода.

Имајући у виду наведено, уколико је у конкретном случају правно лице примењивало МСФИ, имало је могућност да камату и све остале зависне трошкове укључи у вредност опреме за производњу, али само до момента док та опрема није оспособљена за употребу или продају (тзв. средство које се квалификује у смислу МРС 23). Када је опрема почела да се користи, камата која се након тога обрачунава и плаћа, као и остали зависни трошкови морају да терете расходе (трошак) периода.

Додатно истичемо да уколико је оснивач (матично правно лице) иницијално сносио зависне трошкове кредита (који су доспели пре него што је основано зависно правно лице на које је кредит пренет), ове промене је, као што је претходно наведено, у

обавези било да евидентира то матично правно лице (оснивач) у својим пословним књигама.

б) Као што је претходно истакнуто, ако је матично правно лице измиривало поменуте зависне трошкове (камате које су доспеле до дана статусне промене, накнаде, валутне клаузуле и сл.) у претходном периоду, није могуће да сада зависно правно лице евидентира (књижи) у својим пословним књигама наведене трошкове као свој трошак.

Међутим, све активности које су повезане са поменутим кредитом, укључујући обавезе које доспевају у периоду од преузимања кредита од стране зависног правног лица па све до његовог измирења, као и поменуту опрему за производњу керамичких плочица из чије продаје зависно правно лице остварује своје пословне приходе, то зависно правно лице треба да евидентира (књижи) у својим пословним књигама.

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

мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутом регулативом (МСФИ).

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.

3. Књижење фактура у случају када је правно лице од иностраног добављача примило 16 фактура за машину коју увози и тих 16 фактура приложило Управи царина у поступку царинења, а након тога инострани добављач шаље другачије фактуре од фактура које су пратиле робу и које су приложене у поступку царинења и наводи да обавезу за испоручену машину правно лице треба да измири тако што ће књижити и платити две фактуре које су примљене поштом, а не на основу 16 оцарињених фактура
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00503/2021-16 од 07.6.2021. год.)

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

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

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

- Да ли правно лице треба да у својим пословним књигама у складу са одредбама Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19) књижи пословну промену увоза робе на основу фактура од иностраног добављача које су приложене Управи царина у поступку царинења робе и које су наведене у рубрици 44 Поднете исправе у Јединственој царинској исправу или на основу фактура које су за ту исту робу која је предмет царинења послате поштом или путем сервиса за електронску размену података (Electronic data Interchange – EDI), а које се разликују од фактура које су приложене Управи царина у поступку царинења?

- За боље разумевање проблематике наводимо вам један пример са пратећом документацијом: Од иностраног добављача смо примили 16 фактура за машину коју увозимо и тих 16 фактура смо приложили Управи царина у поступку царинења. Управа царина је наведене фактуре оверила својим печатом и издала Јединствене царинске исправе на којима је у рубрикама 44 навела бројеве оверених фактура. После неког времена инострани добављач нам шаље другачије фактуре од фактура које су пратиле робу и које су приложене у поступку царинења и наводи да обавезу за испоручену машину треба да измиримо тако што ћемо књижити и платити две фактуре које смо примили поштом, а не на основу 16 оцарињених фактура.

▪ Питање: Да ли правно лице треба да у складу са одредбама Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19) у својим пословним књигама евидентира ову пословну промену на основу 16 оцарињених фактура или на основу 2 фактуре које су примљене поштом имајући у виду да се у рачуноводственом софтверу мора унети број и датум фактуре као обавезан податак?

У вези са претходно наведеним питањем, указујемо на следеће:

Чланом 8. став 1. овог закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и правовремено откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Појам рачуноводствене исправе уређен је одредбама члана 9. Закона. Рачуноводствена исправа представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, која обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене.

Књижење пословних промена на рачунима имовине, обавеза и капиталу, приходима и расходима врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа.

Рачуноводствена исправа саставља се у потребном броју примерака на месту и у време настанка пословне промене.

Рачуноводствена исправа која је састављена у једном примерку може се отпремити ако су подаци из те исправе стално доступни.

Фотокопија рачуноводствене исправе је основ за књижење пословне промене, под условом да је на њој наведено место чувања оригиналне исправе и да је потврђена од стране одговорног лица који својим потписом или другом идентификационом ознаком потврђује њену веродостојност.

Рачуноводственом исправом сматра се и исправа испостављена, односно примљена телекомуникационим путем, као и исправа испостављена, односно примљена путем сервиса за електронску размену података (Electronic data Interchange – EDI).

Пошиљалац је одговоран да подаци на улазу у телекомуникациони систем буду засновани на рачуноводственим исправама, као и да чува оригиналне рачуноводствене исправе.

Када се рачуноводствена исправа преноси путем сервиса за електронску размену података, пружалац услуге електронске размене података дужан је да обезбеди интегритет размењених података.

Одредбама члана 10. Закона уређује се питање одговорности за рачуноводствене исправе, у смислу да је лице које саставља рачуноводствену исправу одговорно за истинитост и потпуност података у исправи, за њену рачунску тачност и да она веродостојно приказује насталу пословну промену.

Лице из става 1. овог члана својим потписом, односно другом идентификационом ознаком (утврђеном општим актом којим правно лице, односно предузетник уређује организацију рачуноводства) потврђује рачунску тачност и веродостојност рачуноводствене исправе.

Рачуноводствена исправа, састављена као електронски запис, садржи потпис или другу идентификациону ознаку одговорног лица, односно лица овлашћеног за издавање рачуноводствене исправе, односно електронски потпис у складу са законом.

Правно лице, односно предузетник је дужно да, пре уноса података из рачуноводствене исправе у пословне књиге, одреди одговорно лице које треба да изврши контролу веродостојности исправе. Одговорно лице потписом, односно другом идентификационом ознаком (утврђеном општим актом којим правно лице, односно предузетник уређује организацију рачуноводства) потврђује да је рачуноводствена исправа веродостојна (потпуна, истинита, рачунски тачна и да веродостојно приказује пословну промену).

Контролу рачуноводствених исправа не могу да врше лица која су задужена материјалним стварима (вредностима) на које се исправе односе.

Правно лице, односно предузетник је дужно да предузме све потребне мере да рачуноводствене исправе буду заштићене од губитака, оштећења и измена и треба да обезбеди да потребна техничка опрема, носиоци података и софтвер буду заштићени од злоупотребе.

Имајући у виду наведено, а на основу информација изнетих у захтеву, у конкретном случају мишљења смо да је Законом прописано искључиво књижење (евидентирање) пословних промена које се односе на рачуноводствене исправе (у овом случају фактуре) које испуњавају услове прописане овим законом (веродостојна рачуноводствена исправа). Такође, указујемо да, уколико се у конкретном случају правно лице определи да у пословним књигама евидентира износе са фактура које нису биле предмет царинског поступка (већ су достављене накнадно од стране ино добављача),

то правно лице би посебно требало да обрати пажњу на примену важећих царинских и пореских прописа и да сходно наведеном обавести надлежне државне органе о измењеним фактурама које се односе на конкретан увоз робе.

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 ЈУНУ 2021. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о националној бази података за спречавање и борбу против тероризма	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 59 од 11. јуна 2021.
Закон о давању гаранције Републике Србије у корист ОТП банке Србија а.д. Нови Сад за измиривање обавеза Јавног предузећа „Србијагас” Нови Сад по основу Уговора о дугорочном кредиту ради гасификације Борског и Зајечарског округа и изградњу разводног гасовода Параћин–Бољевац–Рготина–Неготин–Прахово	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 59 од 11. јуна 2021.
Закон о давању гаранције Републике Србије у корист ОТП банке Србија а.д. Нови Сад за измиривање обавеза Јавног предузећа „Србијагас” Нови Сад по основу Уговора о дугорочном кредиту за изградњу разводног гасовода Лесковац–Врање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 59 од 11. јуна 2021.

Закон о давању гаранције Републике Србије у корист Vanca Intesa AD Београд за измиривање обавеза Јавног предузећа „Србијагас”, Нови Сад по основу Уговора о кредиту ради гасификације Колубарског округа и изградњу разводног гасовода Београд–Ваљево–Лозница	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 59 од 11. јуна 2021.
---	--

УРЕДБЕ

Уредба о допунама Уредбе о обављању послова са финансијским дериватима у циљу управљања јавним дугом Републике Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 62 од 17. јуна 2021.
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „Борба против рака”	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 64 од 25. јуна 2021.
Уредба о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2021. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 65 од 28. јуна 2021.

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о допуни Правилника о порезу на додату вредност	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 64 од 25. јуна 2021.
Правилник о допунама Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 66 од 30. јуна 2021.

Правилник о измени Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 66 од 30. јуна 2021.
--	--

ОДЛУКЕ

Одлука о образовању Међуресорне радне групе за припрему, израду и спровођење оквирног документа за издавање зелених обвезница Републике Србије на међународном финансијском тржишту	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 59 од 11. јуна 2021.
Одлука о врстама девиза у којима се плаћају републичке административне таксе код дипломатско-конзуларних представништава Републике Србије и о висини курса динара за прерачунавање динарских износа такси у девизе	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 62 од 17. јуна 2021.
Одлука о измени Одлуке о оснивању, почетку и престанку рада царинарница, царинских испостава, одсека и царинских реферата	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 64 од 25. јуна 2021.

ОСТАЛО

УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ из Тарифе републичких административних такси	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 62 од 17. јуна 2021.
--	--

ПРОПИСИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ	
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2021/530 of 22 March 2021 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2021/530 од 22. марта 2021. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 56 од 04. јуна 2021.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2021/531 of 22 March 2021 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2021/531 од 22. марта 2021. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 56 од 04. јуна 2021.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2021/532 of 22 March 2021 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2021/532 од 22. марта 2021. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 56 од 04. јуна 2021.

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2020/2080 of 9 December 2020 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2020/2080 од 9. децембра 2020. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 56 од 04. јуна 2021.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2020/2179 of 16 December 2020 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2020/2179 од 16. децембра 2020. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 56 од 04. јуна 2021.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2021/170 of 9 February 2021 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2021/170 од 9. фебруара 2021. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 56 од 04. јуна 2021.

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