



Република Србија  
Министарство финансија

# БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И  
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ  
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 3  
март 2024.  
година LXIV  
ISSN 0354-3242

---

**БИЛТЕН**  
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА  
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 3  
март 2024.  
година LXIV  
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА  
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА  
БЕОГРАД

---

---

*Оснивач и издавач*  
Министарство финансија Републике Србија  
Београд, Кнеза Милоша 20  
[www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs)

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

*За издавача*  
Синиша Мали, потпредседник Владе и министар финансија

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

*Главни уредник*  
Ана Панчић  
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

*Уредник*  
Јасмина Кнежевић  
[jasmina.knezevic@mfin.gov.rs](mailto:jasmina.knezevic@mfin.gov.rs)

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

*Припрема*  
Штампарија Министарства финансија Републике Србије  
Београд, Кнеза Милоша 20

Tel. 011/765 2374  
[bilten@mfin.gov.rs](mailto:bilten@mfin.gov.rs)

Билтен излази месечно.  
Copyright © 2003-2024 by Министарство финансија Републике Србије  
Сва права задржана.

---

---

**С А Д Р Ж А Ј**  
**ЈАВНИ ПРИХОДИ**  
**ПОРЕЗИ**

**ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ**

1. Порески третман преноса ваучера ..... 13
  2. Да ли обвезник ПДВ - ИТ компанија има право на одбитак претходног пореза када купи од обвезника ПДВ апартмане - економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који се не сматра стамбеним објектом у смислу Закона о ПДВ, за потребе одржавања састанака, обука, односно семинара и смештаја својих запослених који присуствују тим догађајима? ..... 16
  3. Право на одбитак претходног пореза када је обвезник ПДВ - лице А купило добра од обвезника ПДВ - лица Б и та иста добра, на основу уговора названог уговором о закупу складишног простора и доради робе, ускладиштило у складишту обвезника ПДВ - лица Б, после чега је дошло до неовлашћеног узимања тих добара од стране обвезника ПДВ - лица Б за сврху дораде и продаје трећим лицима, након чега је, по подношењу одговарајућих пријава надлежном органу, обвезник ПДВ - лице Б признало да је без одобрења узимало добра обвезника ПДВ - лица А, о чему је постигнут споразум којим су се уговорне стране споразумеле да је лице Б као дужник преузело добра од лица А као повериоца и сачињена јавнобележничка исправа 21
  4. Порески третман промета добара/услуга на територији Републике Србије који извођач радова „А“ врши Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре у циљу изградње државног пута 1.Б реда бр. 27 Лозница-Ваљево-Лазаревац на
-

---

основу уговора закљученог дана 10.06.2020. године између Владе Републике Србије, ЈП „Путеви Србије“ и кинеске компаније „Б“ .....26

#### ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Признавање расхода у двоструко увећаном износу у складу са одредбама члана 22г Закона о порезу на добит правних лица 29
2. Примена одредаба члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник запослио стране држављане који су добили јединствену дозволу са периодом важења од три године.....32
3. Примена одредаба члана 40. Закона о порезу на добит правних лица .....34
4. Порески третман прихода установе студентског центра (чији је оснивач Република Србија) у ситуацији када су установама студентског стандарда укинута сви подрачуни сопствених прихода, а средства која су (до тада) уплаћивана на подрачуне сопствених прихода, постала јавни приходи.....35
5. Утицај пореског ослобођења на остварени капитални добитак .....37

#### ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је брат оставиоца ослобођен плаћања пореза на наслеђе заоставштине коју чини право сувојине на непокретностима, новац, право на новчану накнаду и акције у правном лицу у случају кад оставилац „није имао потомке, па су на наслеђе
-

---

позвани његови родитељи који су се пред оставинским судом одрекли наслеђа“ након чега је на наслеђе позван брат оставиоца који се наслеђа прихватио? ..... 39

2. Да ли јединица локалне самоуправе може утврдити коефицијенте зоне преко износа прописаног одредбама закона којим су уређени порези на имовину? ..... 43

3. Ко је обвезник пореза на имовину за стан који је Универзитет стекао по основу правоснажног решења о наслеђивању ако је на предметном стану успостављено право доживотног уживања ћерке оставиоца због чега Универзитет, као ималац права својине на предметном стану, није у могућности да од тог стана остварује приходе из којих би плаћао порез на имовину? ..... 46

4. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код стицања права својине на посебним деловима непокретности деобом сувласничке заједнице, у сразмери са идеалним сувласничким деловима на дан деобе? ..... 52

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Објашњење у вези са годишњим порезом на доходак грађана за 2023. годину ..... 55

2. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода по основу продаје непокретности и с тим у вези рачунања периода од десет година у коме је лице имало у свом власништву непокретност ..... 67

3. Рок за опредељење предузетника за исплату личне зараде у случају када у току године престану разлози за паушално опорезивање и предузетник почне са вођењем пословних књига ..... 70

---

- 
4. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву који има у свом власништву непрекидно најмање десет година ..... 72
  5. Порески третман капиталног добитка оствареног продајом непокретности стечене током трајања брачне заједнице и, с тим у вези, рачунање периода од десет година у коме је физичко лице имало непокретност у свом власништву ..... 73
  6. Остваривање права на пореско ослобођење по основу заснивања радног односа са новозапосленим лицем ..... 77
  7. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица и питање повезаности између два привредна субјекта ..... 80
  8. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на зараду и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају заснивања радног односа, почев од месеца марта 2020. године, са новозапосленим лицем које је у периоду од 1. новембра 2018. године до 31. јануара 2019. године као незапослено остваривало накнаду од Националне службе за запошљавање..... 85
  9. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на зараду и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају заснивања радног односа, почев од 1. фебруара 2020. године, са новозапосленим лицем које је у периоду 2019. године као незапослено остваривало накнаду од Националне службе за запошљавање ..... 92
  10. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на зараду и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају заснивања радног односа у јуну 2020. године са новозапосленим
-

---

лицем које је у 2019. години било радно ангажовано по основу уговора о привременим и повременим пословима..... 99

#### **ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА**

1. Застарелост права пореског обвезника на рефакцију ..... 107

#### **ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ**

1. Примена одредаба чл. 45ђ, 45ж и 45з Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање које се односе на плаћање доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за запослене за које послодавац остварује право на ослобођење од плаћања тих доприноса и сходно томе остваривање права из пензијског и инвалидског осигурања..... 111

#### **РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ**

1. Плаћање републичке административне таксе за издавање дозволе за увоз репродуктивних хелија..... 115

#### **НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА**

1. Основица која се примењује за моторна возила категорија M1, N1, L2 и L6 за утврђивање накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада, имајући у виду да саобраћајне дозволе већине земаља Европске уније садрже два различита податка о маси возила, или не садрже податак о маси возила или се подаци о маси возила у саобраћајној дозволи и Уверењу о испитивању возила разликују ..... 119

---



---

2. Утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случају када се врши промена намене појединих земљишних парцела за које су Одлуком о одређивању градског грађевинског земљишта у Граду Прибоју 01 Број: 46-2 од 1. јуна 1981. године и Одлуком Број: 463-28 од 1. јула 1983. године били одређени нови комплекси изграђеног и неизграђеног грађевинског земљишта, границе тог земљишта и катастарске парцеле које улазе у његов састав, а Одлуком Број: 46-10 од 16. фебруара 1993. године престале да важе .....	123
3. Утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта .....	125
4. Примена одредаба чл. 143. и 144. Закона о накнадама за коришћење јавних добара по питању обавезе достављања Годишњег извештаја Агенцији за заштиту животне средине возника возила категорије М1, N1, L2 и L6.....	128
5. Иницијатива да Министарство финансија препоручи надлежним органима локалних самоуправа да у будућности Савез параплегичара и квадриплегичара, као и локална удружења у његовом саставу, изузму од обавезе плаћања накнаде за заштиту и унапређивање животне средине.....	131
6. Датум почетка утврђивања накнаде за коришћење делова путног земљишта јавног пута и другог земљишта које користи управљач пута у случају када је прикључење на јавни пут извршено без решења надлежног органа о испуњености услова за изградњу саобраћајног прикључка.....	132
7. Могућност ослобођења од плаћања накнаде за коришћење јавне површине.....	134
8. Утврђивање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине за време привременог прекида обављања делатности .....	136

---

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Примена члана 13. Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Швајцарском, а у вези пореског третмана капиталног добитка који оствари физичко лице, резидент Швајцарске, продајом удела у српском друштву са ограниченом одговорношћу ..... 139
2. Порески третман камате коју резидентно правно лице исплаћује резиденту Народне Републике Кине која се (камата) сходно члану 11. (Камата) став 3. Уговора о избегавању двоструког опорезивања опорезује само у Народној Републици Кини (ово уз испуњење услова наведених у члану 1. (Камата) став 3. Уговора) ..... 142

## ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Евидентирање промета на мало преко електронског фискалног уређаја приликом продаје туристичких путовања..... 145
  2. Евидентирања вишенаменских ваучера преко електронског фискалног уређаја приликом њиховог издавања ..... 150
  3. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја приликом пружања туристичких услуга претежно правним лицима (организација конгресног туризма), као и пружања туристичких услуга физичким лицима, у једном пословном простору ..... 152
  4. Да ли постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја оствареног продајом некретнине физичком лицу од стране привредног друштва чија је претежна делатност ослобођена обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја? ..... 156
-

---

## ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

### РАЧУНОВОДСТВО

1. На који начин се у књиговодству евидентира расход камате и њихово капитализовање под претпоставком да ентитет изградњу непокретности евидентира као производњу употребом класе 9, односно погонског књиговодства?

На који начин се расход камате преношењем преко класе 9 посредно искључује из биланса успеха, односно прецизније речено - с обзиром да расходи камате који су тангирани овим рачуноводственим стандардом остају евидентирани у билансу успеха на позицији финансијских расхода, на који начин долази до тога да се ефекат тих расхода на резултат анулира, а биланс успеха коригује за износ завршеног капитализовања и како се наведено евидентира на крају пословне године?

Молимо да појасните сврху рачуна 630 и 631, као и да укажете како се на финансијске извештаје рефлектује ситуација у којој је конто 631 имао већи промет од конта 630. Ово се дешава у ситуацији када један привредни субјект током процеса градње једне непокретности евидентира промет и продају других непокретности, услед чега може имати истовремено и повећање и смањење залиха готових производа, а у конкретном случају виши износ смањења од повећања вредности залиха готових производа..... 159

2. Рачуноводствени третман условљене донације (бесповратна буџетска средства), као и начин евидентирања те донације у пословним књигама Научно-технолошког парка ..... 164

---

---

3. Рачуноводствени третман субвенција које привредно друштво („Друштво“) прима из буџета Републике Србије, као и начин евидентирања поменутих субвенција у пословним књигама овог друштва..... 168

### **ПОДСЕТНИК**

Финансијски прописи донети у марту 2023. године ..... 175

---

---

## ЈАВНИ ПРИХОДИ

### ПОРЕЗИ

#### ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

##### 1. Порески третман преноса ваучера

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000507163 2023 10520  
004 000 011 004 од 22.3.2024. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), вредносни ваучер, у смислу овог закона, је инструмент за који постоји обавеза да се прихвати као накнада или део накнаде за испоруку добара или пружање услуга, ако су добра која се испоручују, односно услуге које се пружају или идентитет потенцијалних испоручилаца тих добара, односно пружалаца тих услуга и услови употребе вредносног ваучера назначени на самом вредносном ваучеру или повезаној документацији (у даљем тексту: вредносни ваучер). Вредносни ваучер може бити једнонаменски и вишенаменски. Једнонаменским вредносним ваучером сматра се вредносни ваучер за који су место испоруке добара, односно место пружања услуга на које се вредносни ваучер односи и износ ПДВ који се за промет тих добара, односно услуга обрачунава и плаћа у складу са овим законом познати у тренутку издавања вредносног ваучера. Вишенаменским вредносним ваучерима сматрају се вредносни ваучери који нису једнонаменски вредносни ваучери.

Према томе, када обвезник ПДВ изда вредносни ваучер који његов ималац може употребити у малопродајним објектима тог обвезника ПДВ за набавку добара чији се промет опорезује по различитим пореским стопама (по пореској стопи од 20% и по пореској стопи од 10%), што значи да у вредности тог ваучера није познат износ ПДВ који би био обрачунат на испоруку добара у замену за тај вредносни ваучер, реч је о вишенаменском вредносном ваучеру чији пренос није предмет опорезивања ПДВ. Ако обвезник ПДВ обавља делатност у више малопродајних објеката, па се догоди да у једном од тих малопродајних објеката нема на стању добра чији се промет опорезује по пореској стопи од 20% или добра чији се промет опорезује по пореској стопи од 10%, та околност не представља сметњу да обвезник ПДВ у том малопродајном објекту изврши пренос вишенаменског вредносног ваучера.

Такође, вишенаменским вредносним ваучером сматра се и вредносни ваучер код којег место испоруке добара на која се вредносни ваучер односи није познато у тренутку издавања вредносног ваучера, примера ради у случају када стварна испорука добара у замену за вишенаменски вредносни ваучер може бити извршена у различитим државама Европске уније.

\*\*\*

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.

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.

Према члану 7а став 1. Закона, вредносни ваучер, у смислу овог закона, је инструмент за који постоји обавеза да се прихвати као накнада или део накнаде за испоруку добара или пружање услуга, ако су добра која се испоручују, односно услуге које се пружају или идентитет потенцијалних испоручилаца тих добара, односно пружалаца тих услуга и услови употребе вредносног ваучера назначени на самом вредносном ваучеру или повезаној документацији (у даљем тексту: вредносни ваучер).

Вредносни ваучер може бити једнонаменски и вишенаменски (члан 7а став 2. Закона).

Једнонаменским вредносним ваучером из става 2. овог члана сматра се вредносни ваучер за који су место испоруке добара, односно место пружања услуга на које се вредносни ваучер односи и износ ПДВ који се за промет тих добара, односно услуга обрачунава и плаћа у складу са овим законом познати у тренутку издавања вредносног ваучера (члан 7а став 3. Закона).

Вишенаменски вредносни ваучер из става 2. овог члана је вредносни ваучер који није једнонаменски вредносни ваучер из става 3. овог члана (члан 7а став 4. Закона).

Према ставу 5. истог члана Закона, вредносни ваучер може бити у физичком или електронском облику.

У складу са чланом 7а став 6. Закона, вредносним ваучером не сматра се инструмент који имаоцу даје право на попуст при набавци добара, односно услуга, а који не укључује право на набавку добара, односно услуга, као ни превозне карте, улазнице, поштанске марке и сл.

Сагласно члану 7в став 1. Закона, стварна испорука добара, односно пружање услуга у замену за вишенаменски вредносни ваучер који је испоручилац добара, односно пружалац услуга прихватио као накнаду или део накнаде за тај промет опорезује се ПДВ у складу са овим законом, док сваки претходни пренос тог вишенаменског вредносног ваучера није предмет опорезивања ПДВ.

Ако пренос вишенаменског вредносног ваучера изврши порески обвезник који није порески обвезник који врши стварну испоруку добара, односно пружање услуга у складу са ставом 1. овог члана, сматра се да преносилац вишенаменског вредносног ваучера пружа услуге дистрибуције, рекламе или друге услуге које се опорезују ПДВ у складу са овим законом (члан 7в став 2. Закона).

Одредбом члана 17а Закона прописано је да је основица за промет добара, односно услуга у замену за вишенаменски вредносни ваучер накнада плаћена за вишенаменски вредносни ваучер, а ако нема информација о тој накнади, основица је новчана вредност наведена на самом вишенаменском вредносном ваучеру или у повезаној документацији, без ПДВ који се односи на испоручена добра, односно пружене услуге.

Према одредби члана 202. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23 и 116/23), обвезник ПДВ који изврши пренос вишенаменског вредносног ваучера у складу са Законом, не издаје рачун из члана 42. Закона, осим у случају када постоји обавеза издавања електронске фактуре.

Сагласно одредби члана 223. Правилника о порезу на додату вредност, обвезник ПДВ који врши пренос једнонаменских, односно вишенаменских вредносних ваучера дужан је да у својој евиденцији, по врсти ваучера, обезбеди податке о:

- 1) укупној вредности ваучера;
- 2) укупном броју ваучера чији је пренос извршен.

**2. Да ли обвезник ПДВ - ИТ компанија има право на одбитак претходног пореза када купи од обвезника ПДВ апартмане - економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који се не сматра стамбеним објектом**



**у смислу Закона о ПДВ, за потребе одржавања састанака, обука, односно семинара и смештаја својих запослених који присуствују тим догађајима?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000826780 2024 10520 004 000 011 004 од 07.3.2024. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ, који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет добара и услуга одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова - да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање ПДВ), као и да набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ - ИТ компанија купи од обвезника ПДВ апартмане - економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који се не сматра стамбеним објектом у смислу Закона, за потребе одржавања састанака, обука, односно семинара и смештаја својих запослених који присуствују тим догађајима, обвезник ПДВ - ИТ компанија има право да ПДВ обрачунат од стране обвезника ПДВ - претходног учесника у промету за први пренос права располагања на предметним добрима, одбије као претходни порез, уз испуњење осталих услова прописаних Законом.

\*\*\*

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

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

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

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

Према одредби члана 133. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23 и 60/23, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у

свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

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

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

Економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, у складу са чланом 134. став 2. Правилника, сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

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 (члан 27. Закона).

Сагласно 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 (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.

Одредбама става 2. истог члана Закона предвиђено је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

У складу са одредбом става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1-3. овог члана.

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

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

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

**3. Право на одбитак претходног пореза када је обвезник ПДВ - лице А купило добра од обвезника ПДВ - лица Б и та иста добра, на основу уговора названог уговором о закупу складишног простора и доради робе, ускладиштило у складишту обвезника ПДВ - лица Б, после чега је дошло до неовлашћеног узимања тих добара од стране обвезника ПДВ - лица Б за сврху дораде и продаје трећим лицима, након чега је, по подношењу одговарајућих пријава надлежном органу, обвезник ПДВ - лице Б признало да је без одобрења узимало добра обвезника ПДВ - лица А, о чему је постигнут споразум којим су се уговорне стране споразумеле да је лице Б као дужник преузело добра од лица А као повериоца и сачињена јавнобележничка исправа**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000541031 2024 10520 004 000 011 004 од 01.3.2024. год.)*

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

68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну или другом документу који служи као рачун претходног учесника у промету - обвезника ПДВ одбије као претходни порез, ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, за промет за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ, односно за промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици. У конкретном случају обвезник ПДВ - лице А купило је добра од обвезника ПДВ - лица Б и та иста добра, на основу уговора названог уговором о закупу складишног простора и доради робе, ускладиштило у складишту обвезника ПДВ - лица Б, после чега је дошло до неовлашћеног узимања тих добара од стране обвезника ПДВ - лица Б за сврху дораде и продаје трећим лицима (уз издавање рачуна са обрачунатим ПДВ). По подношењу одговарајућих пријава надлежном органу, обвезник ПДВ - лице Б признало је да је без одобрења узимало добра обвезника ПДВ - лица А, о чему је постигнут споразум којим су се уговорне стране споразумеле да је лице Б као дужник преузело добра од лица А као повериоца и сачињена јавнобележничка исправа. С тим у вези, мишљења смо да у пореском периоду у којем је сачињена наведена јавнобележничка исправа долази до настанка обавезе обрачунавања ПДВ обвезника ПДВ - лица А за промет извршен обвезнику ПДВ - лицу Б. За наведени промет обвезник ПДВ - лице А издаје обвезнику ПДВ - лицу Б електронску фактуру са обрачунатим ПДВ, по основу које обвезник ПДВ - лице Б има право на одбитак претходног пореза уз испуњење услова прописаних Законом. Поред тога, обвезник ПДВ - лице А које је обрачунало ПДВ по основу мањка добара утврђеног пописом добара у складишту обвезника ПДВ - лица Б

(добра неовлашћено узета од стране обвезника ПДВ - лица Б) има право да у пореском периоду у којем је обрачунало ПДВ за промет добара извршен обвезнику ПДВ - лицу Б (порески период у којем је сачињена јавнобележничка исправа) смањи износ ПДВ обрачунат по основу тог мањка.

\*\*\*

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.

Према одредби члана 16. Закона, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга;
  - 2а) издавање рачуна код услуга из члана 5. став 3. тачка 1) овог закона, услуга непосредно повезаних са тим услугама, као и услуга техничке подршке приликом коришћења софтвера, хардвера и друге опреме на одређени временски период;
- 3) настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавезе нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

Сагласно 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 (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.

Одредбама става 2. истог члана Закона предвиђено је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

У складу са одредбом става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1-3. овог члана.

Рачуном из става 2. тачка 1) овог члана сматра се електронска фактура која је прихваћена, односно за коју се сматра да је прихваћена



у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање (члан 28. став 5. Закона).

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

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

Обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга (члан 42. став 1. Закона).

Рачун, сагласно одребама става 4. истог члана Закона, 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.

Обвезник може да изда рачун у папирном, односно у електронском облику ако постоји сагласност примаоца да прихвата рачун у електронском облику, осим у случају обавезе издавања рачуна у електронском облику у складу са законом када сагласност примаоца није потребна (члан 42. став 5. Закона).

Рачун у електронском облику издаје се као електронски документ у складу са законом (члан 42. став 7. Закона).

**4. Порески третман промета добара/услуга на територији Републике Србије који извођач радова „А“ врши Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре у циљу изградње државног пута 1.Б реда бр. 27 Лозница-Ваљево-Лазаревац на основу уговора закљученог дана 10.06.2020. године између Владе Републике Србије, ЈП „Путеви Србије“ и кинеске компаније „Б“**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000457968 2024 10520 004 000 011 005 од 28.2.2024. год.)*

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

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

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. ЗПДВ).

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

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

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

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

Према томе, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16в) ЗПДВ може се остварити за промет добара и услуга који се врши извођачу радова и увоз добара који врши извођач радова, по процедури прописаној Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23 и 116/23).

Међутим, мишљења смо да се на промет добара/услуга на територији Републике Србије, који извођач радова „А“ врши Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре у циљу изградње државног пута 1.Б реда бр. 27 Лозница-Ваљево-Лазаревац (веза са аутопутем Е-763 Београд-Пожега) на основу уговора закљученог дана 10.06.2020. године између Владе Републике Србије, ЈП „Путеви Србије“ и кинеске компаније „Б“, не може применити пореско ослобођење прописано одредбама члана 24. став 1. тачка 16в) ЗПДВ.

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

### **1. Признавање расхода у двоструко увећаном износу у складу са одредбама члана 22г Закона о порезу на добит правних лица**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000391904 2023 10520 004 000 011 004 од 08.3.2024. год.)

Сагласно са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника могу се признати, у двоструко увећаном износу, трошкови који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици.

У смислу става 1. овог члана, истраживањем се сматра оригинално или планирано истраживање предузето у циљу стицања новог научног или техничког знања и разумевања, а развојем примена резултата истраживања или примена другог научног достигнућа или дизајна производње нових значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 22г став 2. Закона).

Према члани 22г став 3. Закона, одредбе овог члана не примењују се на трошкове истраживања и развоја настале у циљу проналажења и развоја нафте, гаса или минералних залиха у екстрактивној индустрији.

Правилником о условима и начину остваривања права на признавање трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем у пореском билансу у двоструко увећаном износу („Службени гласник РС“, бр. 50/19, у даљем тексту: Правилник)

ближе се уређује шта се сматра трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици Србији (у даљем тексту: Република), као и услови и начин остваривања права на њихово признавање као расхода у пореском билансу у двоструко увећаном износу, у складу са одредбама члана 22г став 1. Закона.

Сагласно члану 2. став 1. Правилника, трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем из члана 1. овог правилника (у даљем тексту: трошкови истраживања и развоја), сматрају се нарочито:

1) трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја;

2) трошкови материјала који је у непосредној вези са истраживањем и развојем;

3) трошкови набавке нематеријалних средстава, као и права на коришћење нематеријалне имовине (заштићених ауторских права, патената и сл.) непосредно везаних за истраживање и развој;

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

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

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

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

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

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

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

Сходно члану 3. став 6. Правилника, трошкови истраживања и развоја из става 5. овог члана признају се сразмерно проценту коришћења набављеног, односно у закуп узетог сталног средства, за сврхе истраживања и развоја.

Неотписана пореска вредност постојећих сталних средстава која су почела да се непосредно користе за потребе истраживања и развоја пре или током пореског периода који почиње у 2019. години, признаје се као расход у пореском билансу који се подноси за порески период који почиње у 2019. години (члан 3. став 12. Правилника).

Неотписана пореска вредност се утврђује на дан почетка коришћења средства за потребе истраживања и развоја, односно на први дан пореског периода који почиње у 2019. години за средства која су почела да се користе пре 1. јануара 2019. године (члан 3. став 14. Правилника).

У складу са чланом 3. став 15. Правилника, под постојећим сталним средствима из става 11. овог члана сматрају се она стална средства која су набављена закључно са 31. децембром 2018. године, односно са последњим даном пореског периода који почиње у 2018. години.

Сагласно наведеним одредбама Правилника, када обвезник за основно средство набављено пре 1. јануара 2019. године користи

(почев од 1. јануара 2023. године) право на двоструко признавање трошкова из члана 22г Закона, неотписана пореска вредност тих средстава се утврђује на дан 1. јануар 2023. године, с обзиром да су (у конкретном случају) иста коришћена за активности истраживања и развоја и пре 1. јануара 2023. године.

## **2. Примена одредаба члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник запослио стране држављане који су добили јединствену дозволу са периодом важења од три године**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 461085 2024 10520 004 000 011 004 од 07.3.2024. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена добит (члан 50а став 4. Закона).

Новозапосленим лицима у смислу става 1. овог члана сматрају се лица која је обвезник запослио у периоду улагања, тако да у моменту испуњења услова за коришћење наведеног пореског ослобођења обвезник има најмање 100 додатно запослених на



неодређено време у односу на број запослених на неодређено време који је имао на последњи дан периода који претходи периоду у којем је започео улагања из става 1. овог члана (члан 50а став 5. Закона).

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

Према Закону о запошљавању странаца („Службени гласник РС“, бр. 128/14, 113/17, 50/18, 31/19 и 62/23), јединствена дозвола је дозвола за привремени боравак и рад странца у Републици Србији, с тим што право на рад у Републици, без јединствене дозволе остварује и странац коме је, између осталог, одобрено стално настањење, у складу са законом.

Сагласно Закону о странцима („Службени гласник РС“, бр. 24/18, 31/19 и 62/23), на основу јединствене дозволе странац има право на привремени боравак и рад у Републици Србији, у складу са законом, при чему се јединствена дозвола странцу може издати на период важења до три године, с тим што се може продужавати на исти период, у зависности од постојања разлога због којих се издаје јединствена дозвола.

У конкретном случају, обвезник је запослио стране држављане који су, сагласно одредбама наведених закона, добили јединствену дозволу са периодом важења од три године.

С обзиром да се право на пореско ослобођење из члана 50а Закона остварује по основу запошљавања лица на неодређено време, а имајући у виду да се (у конкретном случају) ради о запошљавању лица (страних држављана) који послове код обвезника обављају на основу јединствених дозвола издатих на одређено време, сматрамо да се та лица не сматрају новозапосленим лицима у смислу члана 50а Закона.

**3. Примена одредаба члана 40. Закона о порезу на добит правних лица**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 424559 2023 1052 004 000 011 004 од 07.3.2024. год.)

Сагласно одредби члана 40. став 1. тачка 4) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике.

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

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

Правилником о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом („Службени гласник РС“, бр. 122/12, 104/18 и 161/20) утврђује се Листа јурисдикција са преференцијалним

пореским системом, при чему се на предметној листи налази и Панама (Panama).

У конкретном случају, резидентно правно лице плаћа нерезидентном правном лицу (из Панаме) накнаду за закуп брода, односно брода тегљача, који се током целокупног трајања уговора о закупу користе, односно налазе у басену Црног и Азовског мора, са испоруком у луци Кавказ (као крајњим одредиштем).

У случају када резидентно правно лице плаћа нерезиденту из јурисдикције са преференцијалним пореским системом (из Панаме, у конкретном случају) накнаду за закуп брода, односно брода тегљача, који се налазе ван територије Републике, тако остварен приход нерезидента није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 4. Закона.

**4. Порески третман прихода установе студентског центра (чији је оснивач Република Србија) у ситуацији када су установама студентског стандарда укинута сви подрачуни сопствених прихода, а средства која су (до тада) уплаћивана на подрачуне сопствених прихода, постала јавни приходи (Мишљење Министарства финансија, бр. 000131118 2024 1052 004 000 011 001 од 07.3.2024. год.)**

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

услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

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

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

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

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

Како наводите у садржини поднетог захтева, сагласно прописима донетим на основу закона којим се уређује буџетски систем, а у складу са системом за припрему, извршење, буџетско рачуноводство и извештавање (СПИРИ), установама студентског стандарда укинута су сви подрачуни сопствених прихода, а средства која су (до тада) уплаћивана на подрачуне сопствених прихода, постала су јавни приходи.

Имајући у виду наведено, установама студентског стандарда (као корисницима буџетских средстава) којима су укинута

подрачуни сопствених прихода и који, с тим у вези, нису у обавези да састављају Образац 2 - Биланс прихода и расхода, при чему су средства која су се на те подрачуне уплаћивала постала јавни приходи, нису (по основу остварених прихода која постају јавни приходи) обвезници пореза на добит правних лица.

### **5. Утицај пореског ослобођења на остварени капитални добитак**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000278363 2023 10520 004 000 011 004 од 07.3.2024. год.)

Сагласно члану 27. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) права интелектуалне својине.

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона, порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

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

Пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена опорезива добит (члан 50а став 4. Закона).

Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона, извршених на територији Републике, утврђује се на начин прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/14 ... 97/21, у даљем тексту: Правилник) и исказаних на Обрасцу СУ, као однос вредности основних средстава за која је извршено улагање по основу ког се признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона (исказане под ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ) и вредности укупних основних средстава (исказане под ред. бр. 4. Обрасца СУ), при чему се на под редним бројем 6. Обрасца СУ исказује износ умањења обрачунаог пореза утврђен на начин прописан Правилником.

Сходно члану 3. тачка 54) Правилника, под редним бројем 69. Обрасца ПБ 1 исказује се пореска основица - опорезива добит која се утврђује рачунским путем, као збир остатка добити (са редног броја 62.) и остатак капиталног добитка (са редног броја 68.).

У смислу Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 97/15 ... 27/21), износ обрачунаог пореза утврђује се као производ износа пореске основице (са редног број 69. Обрасца ПБ 1) и пореске стопе (15%), с тим што се тако обрачунати порез умањује по основу права на порески подстицај или порески кредит.

Како наводите у садржини поднетог захтева, обвезник је у току трајања пореског ослобођења из члана 50а Закона извршио пренос уз накнаду права интелектуалне својине чиме је остварио капитални добитак из члана 27. Закона.

Сагласно наведеном, уколико обвезник (који користи право на пореско ослобођење) у одређеном пореском периоду оствари капитални добитак из члана 27. Закона, исти се укључује у пореску основицу за обрачун пореза на добит правних лица, при чему се обрачунати порез (утврђен као производ пореске основице и пореске стопе) умањује по основу права на пореско ослобођење из члана 50а Закона.

---

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

**1. Да ли је брат оставиоца ослобођен плаћања пореза на наслеђе заоставштине коју чини право сусвојине на непокретностима, новац, право на новчану накнаду и акције у правном лицу у случају кад оставилац „није имао потомке, па су на наслеђе позвани његови родитељи који су се пред оставинским судом одрекли наслеђа“ након чега је на наслеђе позван брат оставиоца који се наслеђа прихватио?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 001077569 2024 10520 004 000 011 003 од 22.3.2024. год.)*

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. овог закона, као и права трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку или стамбеном комплексу, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Одредбом члана 14. став 2. Закона прописано је да се порез на наслеђе и поклон плаћа и на наслеђени, односно на поклон примљени:

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

Према одредби члана 14. став 6. тач. 1) и 3) Закона, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, и то:

- удела у правном лицу, односно хартија од вредности;
- новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

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

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

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

Обвезници који се, у односу на оставиоца, односно поклонодавца, налазе у другом наследном реду по законском реду наслеђивања (у даљем тексту: наследни ред), порез на наслеђе и поклон плаћају по стопи од 1,5% (члан 19. став 1. Закона).

Одредбом члана 21. став 1. тач. 1) до 3) прописано је да порез на наслеђе и поклон не плаћа:

- наследник првог наследног реда, супружник и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и супружник поклонодавца;



- наследник пољопривредник другог наследног реда који наслеђује имовину која му служи за обављање пољопривредне делатности, ако је са оставиоцем непрекидно живео у домаћинству најмање једну годину пре смрти оставиоца;

- наследник, односно поклонопримац другог наследног реда - на један наслеђени, односно на поклон примљени стан, ако је са оставиоцем односно поклонодавцем непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца, односно пре пријема поклона.

Када наследник, односно поклонопримац другог наследног реда стиче од оставиоца, односно поклонодавца из става 1. тачка 3) овог члана истовремено више од једног стана, порез на наслеђе и поклон не плаћа се на онај од наслеђених, односно на поклон примљених станова у коме је наследник, односно поклонопримац имао пребивалиште на дан смрти оставиоца, односно на дан пријема поклона, а ако ни у једном од тих станова није имао пребивалиште - на стан који је најмање површине (члан 21. став 4. Закона).

Станом, у смислу члана 21. став 1. тачка 3) овог закона сматра се и објекат - кућа за становање или за повремени боравак, која чини једну грађевинску целину, са земљиштем које чини катастарску парцелу на којој се објекат налази, односно идеални део тог објекта са делом земљишта на коме се објекат налази чија је површина сразмерна учешћу површине идеалног дела објекта у укупној површини објекта (члан 21а Закона).

Одредбом члана 9. став 1. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 и 6/15, у даљем тексту: ЗОН) прописано је да први наследни ред чине оставиочевы потомци и његов брачни друг.

Други наследни ред чине оставиочев брачни друг и оставиочевы родитељи и њихово потомство (члан 12. став 1. ЗОН).

Према одредбама члана 13. ЗОН, ако оставиочев родитељ не може или неће да наследи, његов део на једнаке делове наслеђују његова деца (браћа и сестре оставиоца), његови унуци и прауници

и његови даљи потомци, по правилима која важе када оставиоца наслеђују његови потомци. Ако оставиоцехи родитељи не могу или неће да наследе, њихов део наслеђују њихови потомци, онако како је одређено у претходном ставу.

Према томе, кад оставилац није оставио тестамент и није у моменту смрти био у браку нити је имао потомке, па су на наслеђе по законском реду наслеђивања позвани његови родитељи који су се у оставинском поступку одрекли наслеђа (дали су негативну наследничку изјаву - да не желе да наследе) због чега је, по праву представљања, на наслеђе позван њихов једини потомак - брат оставиоца који се прихватио наслеђа па је оглашен наследником, наслеђе које је остварио брат оставиоца предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, и то:

- право сусвојине на непокретности на територији Републике Србије,

- новац и новчано потраживање, при чему се од опорезивања изузима 100.000 динара остварено од оставиоца по основу наслеђа у конкретной календарској години.

Брат оставиоца, као наследник другог наследног реда по законском реду наслеђивања:

- нема право на пореско ослобођење на наслеђе новца и новчаног потраживања;

- ако је наследник пољопривредник - пореско ослобођење остварује за наслеђену имовину која му служи за обављање пољопривредне делатности (нпр. пољопривредно земљиште), ако је са оставиоцем непрекидно живео у домаћинству најмање једну годину пре смрти оставиоца;

- пореско ослобођење брат оставиоца може остварити на један наслеђени стан ако је са оставиоцем непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца. У смислу остваривања права на пореско ослобођење, станом се сматра и кућа за становање или за повремену боравак, која чини једну

грађевинску целину, са земљиштем које чини катастарску парцелу на којој се тај објекат налази, односно идеални део тог објекта са делом земљишта на коме се објекат налази чија је површина сразмерна учешћу површине идеалног дела објекта у укупној површини објекта - под условом да је са оставиоцем непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца. С тим у вези, под условом непрекидне заједнице живота са оставиоцем у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца, брат оставиоца може остварити пореско ослобођење и на мање од једног стана или куће за становање или повремено боравак (нпр. за идеални део) ако је то први стан или кућа који од оставиоца наслеђује, али не за обе непокретности - и за кућу и за стан.

Ако брат од свог брата као оставиоца стиче истовремено више од једног стана, порез на наслеђе и поклон не плаћа на онај од наслеђених станова у коме је наследник имао пребивалиште на дан смрти оставиоца, а ако ни у једном од тих станова није имао пребивалиште - на стан који је најмање површине.

Наслеђе акција у правном лицу није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон.

На наслеђе које је предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон за које нема право на пореско ослобођење, брат оставиоца као наследник порез плаћа по стопи од 1,5%.

## **2. Да ли јединица локалне самоуправе може утврдити коефицијенте зоне преко износа прописаног одредбама закона којим су уређени порези на имовину?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 001072597 2024 10520 004 000 011 003 од 21.3.2024. год.)*

Према одредби члана 6. ст. 5. и 6. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02,

80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон), просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе, утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету уз накнаду одговарајућих непокретности по зонама, у периоду од 1. октобра године која претходи текућој години до 30. септембра текуће године. Текућом годином, у смислу става 5. тог члана, сматра се календарска година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

Према одредби члана 7а став 1. Закона, јединица локалне самоуправе дужна је да објави акт којим се утврђују просечне цене одговарајућих непокретности у зонама у складу са чланом 6. ст. 5, 7. и 11. Закона до 30. новембра сваке текуће године, на начин на који се објављују њени општи акти.

Према одредби члана 7а став 2. Закона, кад у зони и граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у периоду из члана 6. став 5. Закона, јединица локалне самоуправе дужна је да, до истека рока из става 1. тог члана, објави просечне цене одговарајућих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге и то у зони која је, према одлуци надлежног органа те јединице локалне самоуправе, утврђена као најопремљенија у смислу члана 6. став 3. Закона (у даљем тексту: најопремљенија зона).

Према одредби члана 7а став 3. Закона, кад се вредност непокретности која чини пореску основицу за непокретности обвезника који води пословне књиге утврђује према елементима из члана 6. став 1. Закона, а у зони и граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у периоду из члана 6. став 5. Закона, основицу пореза на имовину за непокретности обвезника у зони чини производ просечне цене одговарајућих непокретности

у најопремљенијој зони из става 2. тог члана, корисне површине непокретности за коју се утврђује порез и коефицијента зоне које утврђује јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, за сваку зону на својој територији, а који не могу бити већи од:

- 1) 1,00 - за непокретности у најопремљенијим зонама;
- 2) 0,80 - за непокретности у зонама које се у тој јединици локалне самоуправе граниче са зонама из тачке 1) овог става;
- 3) 0,40 - за непокретности у зонама сеоских насеља;
- 4) 0,30 - за непокретности у зонама изван сеоских и градских насеља;
- 5) 0,60 - за остале зоне у тој јединици локалне самоуправе.

Јединица локалне самоуправе дужна је да објави акте којима се утврђују зоне, најопремљеније зоне, као и коефицијенти за непокретности у зонама, до 30. новембра текуће године на начин из става 1. овог члана, као и сваку промену тих аката (члан 7а став 4. Закона).

Према одредби члана 7а став 5. Закона, ако јединица локалне самоуправе до истека рока из става 4. тог члана не објави коефицијенте за непокретности у зонама или их утврди преко максималног износа из става 3. тог члана, а у зони и граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у периоду из члана 6. став 5. Закона, основица пореза на имовину за непокретности обвезника који воде пословне књиге утврдиће се применом коефицијента из става 3. тог члана за непокретности у одговарајућој зони.

Имајући у виду наведено, кад се вредност која чини основицу пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге утврђује применом елемената корисне површине, просечне цене одговарајућих непокретности на основу којих је за годину која претходи пореској години утврђена пореска основица за непокретности обвезника који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони (према одлуци јединице локалне самоуправе) и коефицијента зоне, вредност непокретности у зонама сеоских

насеља утврђује се применом коефицијента прописаног одлуком јединице локалне самоуправе која је објављена до 30. новембра године која претходи пореској години ако је том одлуком за ту зону прописан коефицијент до 0,4 или 0,4.

Ако је одлуком јединице локалне самоуправе за непокретности у зони сеоских насеља прописан већи коефицијент од 0,4 (у конкретном случају, коефицијент 0,6), пореска основица за непокретности обвезника који води пословне књиге у тој зони утврђује се применом коефицијента 0,4.

**3. Ко је обвезник пореза на имовину за стан који је Универзитет стекао по основу правоснажног решења о наслеђивању ако је на предметном стану успостављено право доживотног уживања ћерке оставиоца због чега Универзитет, као ималац права својине на предметном стану, није у могућности да од тог стана остварује приходе из којих би плаћао порез на имовину?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000968407 2024 10520 004 000 011 004 од 19.3.2024. год.)*

У захтеву наводите да је Универзитет наведену имовину „наследио под условом оснивања задужбине под називом „Задужбина породице Срњић“ са јасно одређеним циљевима“, да предметну имовину користи ћерка оставиоца која има и право да убира плодове, односно да исту издаје у закуп - осим да је прода, да Универзитет нема право располагања том имовином нити право приступа до тренутка смрти плодоуживаоца, да Универзитет ни у једном тренутку неће бити корисник нити држалац поменуте имовине до тренутка смрти плодоуживаоца, а од тог тренутка - задужбина као посебно правно лице, да је Универзитет фактички само извршилац тестаментa на кога се формално води имовина до тренутка смрти плодоуживаоца, како би могао да оснује задужбину.

Такође, завешталац је завештањем дао одређене налоге Универзитету побројане у завештању.

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПИ), порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој имаоца права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;
- 8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Одредбом члана 2. став 2. ЗПИ прописано је да се непокретностима, 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).

Према одредби члана 2. став 4. ЗПИ, правом закупа стана или куће за становање конституисаним у корист физичког лица, у смислу става 1. тачка 2) тог члана сматра се право закупа за период дужи од једне године или на неодређено време, за који је прописано плаћање непрофитне закупнине или закупнине која се обрачунава применом прописаних критеријума и мерила, у складу са законима којима се уређују:

(1) становање и одржавање зграда, односно у складу са посебним прописима којима је било уређено становање који су престали да важе даном почетка примене закона којим је уређено становање и одржавање зграда;

(2) јавна својина;

(3) права бораца, војних инвалида и породица палих бораца;

(4) збрињавање избеглица;

(5) планирање и изградња;

(6) наука и истраживање.

Правом коришћења стана или куће за становање конституисаним у корист физичког лица, у смислу члана 2. став 1. тачка 2) ЗПИ, сматра се право коришћења за период из става 4. овог члана, у складу са законом којим се уређује збрињавање избеглица (члан 2. став 5. ЗПИ).

Кад на непокретности, поред права својине, постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тач. 7) и 8) овог закона, односно у случају из тачке 6) тог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2а став 1. ЗПИ).

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. овог закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона (члан 4. став 1. ЗПИ).

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

Одредбом члана 10. став 7. тачка 3) ЗПИ прописано је да се за сврху опорезивања порезом на имовину, кад је основ стицања правоснажни акт којим су оглашени наследници заоставштине, даном стицања права сматра дан смрти оставиоца.

Према одредби члана 10а став 1. ЗПИ, 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 на непокретности на коју се порез плаћа на право својине друго лице стекне право, државину или коришћење из члана 2. став 1. тач. 2)-8) овог закона на које се порез плаћа у складу са чланом 2а и чланом 10. став 7. овог закона.

Одредбом члана 44. став 1. Закона о високом образовању („Службени гласник РС“, бр. 88/17, 27/18 - др. закон, 73/18, 67/19, 6/20 - др. закон, 11/21 - аутентично тумачење, 67/21 - др. закон, 67/21 и 76/23, у даљем тексту: ЗОВО) прописано је да је универзитет

самостална високошколска установа која у обављању своје делатности обједињује образовну, научноистраживачку, стручну, уметничку и иновациону делатност, као компоненте јединственог процеса високог образовања.

Непокретности и друга имовина стечена на основу завештања, поклона, донација и спонзорстава, својина су високошколске установе која је ту имовину стекла (члан 50. став 4. ЗОВО).

Одредбом члана 50. став 6. ЗОВО прописано је да имовину стечену завештањем високошколска установа користи у сврхе за коју је оставилац наменио приликом завештања (ако постоји писани документ о завештању) или за делатности за које је високошколска установа регистрована (уколико нема писаног документа о завештању).

Према одредби члана 2. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама („Службени гласник РС“, бр. 88/10, 99/11 - др. закон и 44/18 - др. закон), задужбина, у смислу тог закона, јесте правно лице без чланова којем је оснивач наменио одређену имовину (основна имовина) ради добротичног остваривања општекорисног циља или приватног интереса, односно циља који није забрањен Уставом или законом.

Одредбом члана 132. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 - УС и 6/15, у даљем тексту: ЗОН) прописано је да завешталац може наложити наследнику или испорукопримцу да нешто учини или се уздржи од нечега што би иначе био овлашћен да учини, али тако да између обавезног лица и корисника налога не настане облигациони однос. Налози противни принудним прописима, јавном поретку или добрим обичајима сматрају се непостојећим. Непостојећим се сматрају и немогући, неразумљиви и противречни налози.

Неиспуњење налога кривицом обавезног лица има дејство остварења раскидног услова (члан 134. став 1. ЗОН).

Према томе, право доживотног плодуюживања стана није предмет опорезивања порезом на имовину. Сходно томе, доживотни плодуюживалац стана није обвезник пореза на имовину за стан који плодуюжива.

Кад на стану, поред права својине конституисаног правоснажним решењем о наслеђивању у корист Универзитета, није конституисано и право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тачка 2) и тач. 4) до 8) ЗПИ у корист другог лица, порез на имовину плаћа се на право својине. Обвезник пореза на имовину је Универзитет као ималац права својине.

Обавеза по основу пореза на имовину на право својине на стану стеченим наслеђем је тој установи, као наследнику, настала даном смрти оставиоца. То значи да је Универзитет, као обвезник пореза на имовину, дужан да за предметни стан самоопорезивањем утврђује порез на имовину и порез по том основу плаћа у роковима прописаним ЗПИ.

На постојање пореске обавезе по овом основу није од утицаја чињеница да Универзитет од предметног стана не остварује приходе, нити може да их остварује за живота плодуюживаоца. Наиме, правно лице које од непокретности остварује приходе на тржишту - на те приходе плаћа порез у складу са законом којим се уређује порез на добит правних лица.

Такође, на постојање пореске обавезе по овом основу није од утицаја ни обавеза Универзитета као тестаменталног наследника стана да испуни налоге завештаоца (побројане у завештању и решењу о наслеђивању). Иако неиспуњење тих налога кривицом Универзитета као обавезаног лица има дејство раскидног услова, престанак тестаментом стечених права у том случају делује убудуће. То значи да је Универзитет као наследник стана ималац права својине на стану све до остварења раскидног услова.

Ако не дође до остварења раскидног услова, па Универзитет осује задужбину и пренесе јој право својине на наслеђеном стану, даном преноса права својине на задужбину Универзитету престаје

обавеза пореза на имовину на право својине на том стану, а настаје пореска обавеза Задужбини.

**4. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код стицања права својине на посебним деловима непокретности деобом сувласничке заједнице, у сразмери са идеалним сувласничким деловима на дан деобе?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000405133 2024 10520 004 000 011 003 од 13.2.2024. год.)

У захтеву наводите да су два лица сувласници грађевинског земљишта (један у  $\frac{1}{4}$ , а други у  $\frac{3}{4}$  удела) и у својству суинвеститора граде објекат за чију изградњу грађевинска дозвола гласи на оба суинвеститора; да ће посебни делови објекта (станови, локали и гаражна места) између инвеститора бити подељени у сразмери са уделима на земљишту, при чему један од суинвеститора добија мању површину (изражено у метрима квадратним) из разлога што су сувласници код деобе ограничени површинама посебних делова објекта али тај суинвеститор има право да одабере оне посебне делове објекта за које сматра да ће на тржишту постићи већу вредност.

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, 144/20, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са

законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а тачка 1) Закона).

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се стицање права својине на посебним деловима непокретности деобом сувласничке заједнице између сувласника у сразмери са њиховим сувласничким деловима на дан деобе (члан 24а тачка 5) Закона).

Дакле, кад се на пренос уз накнаду права својине на непокретности плаћа порез на додату вредност, тај пренос није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

Ако се на конкретан пренос не плаћа порез на додату вредност, па је тај пренос предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, правна идентификација субјекта својине на изграђеном објекту везује се за лице, односно лица на која гласи грађевинска дозвола и друга инвестиционо-техничка документација за изградњу. Када грађевинска дозвола и друга инвестиционо-техничка документација за изградњу гласи на лица која имају право сусвојине на грађевинском земљишту на коме се гради објекат у различитим идеалним деловима, па финансирају ту изградњу у сразмери са идеалним делом сваког од њих на земљишту и потом стичу идеални део својине на одговарајућем сразмерном делу новоизграђеног објекта, код развргнућа сувласничке заједнице између сувласника утврђивањем својине на реалним деловима, у сразмери са идеалним сувласничким деловима, порез на пренос апсолутних права се не плаћа. Међутим, када се врши развргнуће сувласничке заједнице између сувласника изграђене непокретности физичком деобом која није у сразмери са идеалним сувласничким деловима, на разлику између права стечених физичком деобом и припадајућег идеалног сувласничког дела плаћа се порез на пренос апсолутних права (ако се већи део од припадајућег стиче уз накнаду), односно порез на поклон (ако се већи део од припадајућег стиче без накнаде).

У случају деобе која није у сразмери са идеалним сувласничким деловима, основицу пореза на пренос апсолутних права, односно пореза на наслеђе и поклон, опредељује тржишна вредност имовине, а не „број квадрата“ који сваки сувласник добија након поделе сувласничке заједнице.

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину обавезе по основу пореза на поклон, односно пореза на пренос апсолутних права, што значи и на околност да ли је у конкретном случају реч о развргнућу имовинске заједнице између сувласника непокретности (у сразмери, односно несразмери са идеалним сувласничким деловима, односно да ли се по основу деобе врши исплата сувласнику који добија имовину мање вредности и сл.) у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

---

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

### 1. Објашњење у вези са годишњим порезом на доходак грађана за 2023. годину

(Објашњење Министарства финансија, бр. 897972 2024 10520 004 007 430 005 од 14.3.2024. год.)

#### 1. Годишњи порез на доходак грађана

Годишњим порезом на доходак грађана опорезује се доходак физичких лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, у складу са одредбама чл. 87. до 89а Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон).

#### 2. Порески обвезници

Обвезници годишњег пореза на доходак грађана су физичка лица која су остварила доходак сагласно члану 87. став 1. Закона, и то:

- резиденти - за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави;
- нерезиденти - за доходак остварен на територији Републике Србије.

### 3. Неопорезиви износ

Неопорезиви износ дохотка за 2023. годину је **4.269.564 динара** и једнак је висини троструког износа просечне годишње зараде по запосленом у Републици Србији у 2023. години, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Према податку Републичког завода за статистику, објављеном у „Службеном гласнику РС“, број 15/24, просечна годишња зарада по запосленом у Републици Србији за 2023. годину износи **1.423.188 динара**.

### 4. Приходи који се опорезују

Према одредбама члана 87. став 2. Закона, предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана за 2023. годину су приходи који су исплаћени (остварени) у периоду од 1. јануара закључно са 31. децембром 2023. године, независно од тога за који су период исплаћени, и то:

- 1) зарада из чл. 15а до 15в Закона;
- 2) опорезиви приход од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 41. Закона;
- 3) опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. Закона;
- 4) опорезиви приход од непокретности из члана 65в Закона;
- 5) опорезиви приход од давања у закуп покретних ствари из члана 82. ст. 3. и 4. Закона;
- 6) опорезиви приход спортиста и спортских стручњака из члана 84а Закона;
- 6а) опорезиви приход од пружања угоститељских услуга из члана 84б Закона;
- 7) опорезиви други приходи из члана 85. Закона;
- 8) приходи по основима из тач. 1) до 6) и тачке 7), остварени и опорезовани у другој држави за обвезнике из члана 87. став 1. тачка 1) Закона.



### **5. Приходи који се умањују за плаћени порез и доприносе за обавезно социјално осигурање**

Према одредби члана 87. став 3. Закона, зарада, опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике паушалце, опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине, опорезиви приход спортиста и спортских стручњака и опорезиви други приходи из члана 85. Закона, **умањују се за порез и доприносе** за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: доприноси) плаћене на те приходе у Републици Србији на терет лица које је остварило зараду, односно опорезиве приходе, а остали опорезиви приходи који су предмет опорезивања годишњим порезом - опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике који воде пословне књиге а нису се определили за личну зараду, опорезиви приход од непокретности, опорезиви приход од давања у закуп покретних ствари и опорезиви приход од пружања угоститељских услуга, умањују се за порез плаћен на те приходе у Републици Србији. За предузетнике који воде пословне књиге, а определили су се за личну зараду, зарада се умањује за порез и доприносе плаћене у Републици Србији на терет тог предузетника, а опорезиви приход из члана 33. став 2. Закона који оствари од самосталне делатности умањује се за порез плаћен на те приходе у Републици Србији.

По основу прихода од самосталне делатности за предузетнике паушалце опорезиви приход умањује се за порез и доприносе који су у Републици Србији плаћени на паушално утврђени приход за који се утврђује годишњи порез. За предузетнике који воде пословне књиге, а нису се определили за личну зараду, опорезиви приход од самосталне делатности умањује се за порез који је у Републици Србији плаћен на приходе од самосталне делатности за који се утврђује годишњи порез, а за предузетнике који воде пословне књиге и определили су се за личну зараду, опорезиви приход од самосталне делатности умањује се за порез плаћен у Републици Србији на

приход од самосталне делатности за који се утврђује годишњи порез и увећава се за износ исплаћене личне зараде (умањене за порез и доприносе плаћене у Републици Србији на терет тог предузетника) која је предмет опорезивања годишњим порезом.

Дакле, за порез на доходак грађана и доприносе плаћене у Републици Србији на терет лица које је остварило приход, умањују се:

- зарада, односно лична зарада предузетника и предузетника пољопривредника,
- опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике паушалце,
- опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине,
- опорезиви приход спортиста и спортских стручњака, и
- опорезиви други приходи из члана 85. Закона.

За порез на доходак грађана који је плаћен у Републици Србији умањују се следећи приходи:

- опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике који воде пословне књиге,
- опорезиви приход од непокретности,
- опорезиви приход од давања у закуп покретних ствари,
- опорезиви приходи од пружања угоститељских услуга, и
- опорезиви други приходи из члана 85. Закона.

Приходи физичког лица - резидента Републике Србије који су остварени и опорезовани у другој држави, умањују се за порез плаћен у тој другој држави (члан 87. став 7. Закона).

У случају да су доприноси у току 2023. године плаћени из основице која прелази износ највише годишње основице доприноса од 6.004.320 динара, обвезник има право на повраћај више плаћеног износа доприноса, сагласно 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, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23).

Износ највише годишње основице доприноса за 2023. годину износи **6.004.320 динара** („Службени гласник РС“, бр. 143/22).

Према одредби члана 87. став 6. Закона, доходак који се опорезује годишњим порезом увећава се за износ који се, у календарској години за коју се утврђује годишњи порез, обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса у складу са Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање. Сагласно томе, износ који је у 2023. години обвезнику исплаћен по основу повраћаја више плаћених доприноса (нпр. повраћај више плаћених доприноса за 2022. годину), урачунава се у доходак који се опорезује годишњим порезом за 2023. годину.

#### **6. Приходи који се додатно умањују обвезницима који имају мање од навршених 40 година живота**

Према одредби члана 87. став 4. Закона, обвезницима који последњег дана календарске године за коју се утврђује годишњи порез на доходак грађана имају мање од навршених 40 година живота (у даљем тексту: обвезници млађи од 40 година), годишњи збир зарада и опорезивих прихода из члана 87. став 2. тач. 1) до 3) Закона, претходно умањених у складу са одредбом члана 87. став 3. Закона, **додатно се умањује за износ три просечне годишње зараде** по запосленом исплаћене у Републици Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Сагласно одредби члана 87. став 5. Закона, умањење не може бити веће од износа годишњег збира зарада, опорезивог прихода од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 41. Закона и опорезивог прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. Закона, претходно умањених за порез и доприносе у складу са чланом 87. став 3. Закона.

Дакле, обвезницима млађим од 40 година, годишњи збир зарада из чл. 15а до 15в Закона, опорезивог прихода од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 41. Закона и опорезивог прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. Закона, који су претходно умањени за порез и доприносе сагласно члану 87. став 3. Закона, додатно се умањује за износ три просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици Србији у години за коју се утврђује годишњи порез (за 2023. годину додатно се умањује за 4.269.564 динара).

### 7. Доходак за опорезивање

Сагласно одредби члана 87. став 8. Закона, доходак за опорезивање чини разлика између дохотка утврђеног у складу са ст. 2. до 7. овог члана и неопорезивог износа из става 1. истог члана Закона.

То значи да се доходак за опорезивање утврђује као **разлика између годишњег збира прихода** (остварених у 2023. години, који су предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана, увећаних за износ који се обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса) умањеног за порез и доприносе плаћене на приход који је остварен у тој календарској години и додатно умањеног за износ три просечне годишње зараде за обвезнике који имају мање од навршених 40 година живота, **и неопорезивог износа од 4.269.564 динара**.

### 8. Пореска основица

Пореску основицу за годишњи порез на доходак грађана представља **опорезиви доходак**, сагласно одредбама члана 88. Закона. Опорезиви доходак чини разлика између дохотка за опорезивање и личних одбитака из члана 88. став 1. Закона.

Према члану 88. став 1. Закона, обвезник годишњег пореза на доходак грађана има право на **личне одбитке** који износе:

- за пореског обвезника – **40%** од просечне годишње зараде по запосленом, што износи **569.275 динара**;

- за издржаваног члана породице – **15%** од просечне годишње зараде по запосленом, по члану, што износи **213.478 динара**.

Укупан износ личних одбитака не може бити већи од 50% дохотка за опорезивање.

Ако су два или више чланова породице обвезници годишњег пореза на доходак грађана, одбитак за издржаване чланове породице може да оствари само један обвезник.

## 9. Пореска стопа

Према одредбама члана 89. Закона, годишњи порез на доходак грађана обрачунава се и плаћа по прописаној пореској стопи.

Наиме, за пореског обвезника који је у календарској години остварио опорезиви доходак до шестоструке просечне годишње зараде, стопа годишњег пореза је 10%.

Уколико је порески обвезник остварио опорезиви доходак који је виши од шестоструке просечне годишње зараде, на износ који је виши од шестоструке просечне годишње зараде примењује се стопа годишњег пореза од 15%.

Према томе, **ако је порески обвезник остварио опорезиви доходак у износу:**

- до **8.539.128 динара** - примењује се пореска стопа од **10%**;

- преко **8.539.128 динара** - примењује се пореска стопа од 10% на износ до 8.539.128 динара, а пореска стопа од **15%** на износ преко 8.539.128 динара.

## 10. Пореска пријава

Пореска пријава за утврђивање годишњег пореза на доходак грађана подноси се на **Обрасцу III ГПДГ** - Пореска пријава о

обрачунатом годишњем порезу на доходак грађана за \_\_\_\_\_ годину, који је прописан Правилником о пореској пријави за годишњи порез на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/23).

Пореску пријаву на Обрасцу ПП ГПДГ порески обвезник може да поднесе искључиво у електронском облику, преко портала Пореске управе или попуњавањем пореске пријаве у оквиру корисничке апликације на порталу Пореске управе.

Према одредби члана 92. став 1. Закона, обвезник годишњег пореза на доходак грађана дужан је да за остварени доходак у години за коју се врши утврђивање пореза поднесе пореску пријаву са тачним подацима надлежном пореском органу по истеку те године, а најкасније до 15. маја наредне године.

Пореска пријава за утврђивање годишњег пореза на доходак грађана за 2023. годину подноси се најкасније до **15. маја 2024. године**. Уколико порески обвезник не поднесе пореску пријаву у наведеном року, Пореска управа ће поднети пореску пријаву за њега.

Сагласно одредби члана 5. Закона, годишњи порез на доходак грађана плаћа се самоопорезивањем на доходак остварен у календарској години.

Како се годишњи порез на доходак грађана плаћа самоопорезивањем, порески орган на основу података из службених евиденција уноси податке у пореску пријаву за годишњи порез на доходак грађана и поставља је на портал Пореске управе најкасније до 1. априла године која следи години за коју се утврђује годишњи порез на доходак грађана (члан 92. став 2. Закона). За 2023. годину порески орган пореску пријаву поставља на портал еПорези најкасније до 1. априла 2024. године, пореским обвезницима који су у 2023. години остварили доходак **који је предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана, а који умањен за плаћене порезе и доприносе прелази неопорезиви износ од 4.269.564 динара**.

Порески обвезник је у обавези да **изврши измену, односно допуну** те пореске пријаве, у делу у коме нису исказани тачни и

одговарајући подаци и након тога поднесе пореску пријаву у електронском облику преко портала Пореске управе.

У случајевима у којима Пореска управа није припремила унапред попуњену пореску пријаву (нпр. ако је за остварени приход поднета појединачна пореска пријава о обрачунатим порезима и доприносима на Обрасцу ППП ПД, у којој је као идентификатор физичког лица, обвезника годишњег пореза на доходак грађана, унет број пасоша, или ако до дана постављања пореске пријаве за годишњи порез на доходак грађана на портал Пореске управе није поднета одговарајућа пореска пријава о оствареним приходима физичког лица, те порески орган не располаже потребним подацима у датом моменту и др.) и поставила је на портал Пореске управе, с обзиром да су физичка лица обвезници годишњег пореза на доходак грађана, она су у обавези да сама попуне и поднесу пореску пријаву за 2023. годину у електронском облику преко портала Пореске управе, најкасније до 15. маја 2024. године.

Нерезидентни обвезник подноси пореску пријаву преко пореског пуномоћника одређеног у складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22).

Обвезник који је остварио приходе од ауторских и сродних права и приходе по основу уговорене накнаде за извршени рад, на које се порез плаћа самоопорезивањем и за које се опорезиви приход утврђује сагласно члану 55. став 2. и члану 85. став 5. тачка 2) Закона, опорезиви приход по том основу исказује у Обрасцу ППП ГПДГ под ред. бр. 3.4.1. Опорезиви приходи. Под ред. бр. 3.4.2. Порез и доприноси на терет примаоца прихода, за обвезника који је остварио приходе од ауторских и сродних права и приходе по

основу уговорене накнаде за извршени рад, на које се порез плаћа самоопорезивањем и за које се опорезиви приход утврђује сагласно члану 55. став 2. и члану 85. став 5. тачка 2) Закона, исказује се податак о висини плаћених пореза и доприноса на те приходе. У случају да су порез и доприноси по основу прихода од ауторских и сродних права и прихода по основу уговорене накнаде за извршени рад, на које се порез плаћа самоопорезивањем и за које се опорезиви приход утврђује сагласно члану 55. став 2. и члану 85. став 5. тачка 2) Закона, виши од опорезивог прихода по том основу, под ред. бр. 3.4.2. исказује се износ пореза и доприноса до висине опорезивог прихода по том основу.

Порески обвезници којима је доходак за опорезивање годишњим порезом на доходак грађана 0 динара (поље 3.12 Обрасца ПП ГПДГ) немају обавезу подношења пореске пријаве.

Пример начина обрачуна годишњег пореза за обвезника који је остварио приход по основу зараде код једног послодавца, уговора о ауторском делу, од непокретности и коме је извршен повраћај доприноса за 2022. годину:

Ред. бр.	Опис	Износ
1.	<b>Бруто зарада</b>	8.000.000
2.	Неопорезиви износ зараде (21.712 д. x 12)	260.544
3.	Пореска основица (р.б. 1 – р.б. 2)	7.739.456
4.	Порез (р.б. 3 x 10%)	773.946
5.	Највиша годишња основица доприноса	6.004.320
6.	Доприноси на терет запосленог (р.б. 5 x 19,9%)	1.194.860
7.	Укупно порез и доприноси (р.б. 4 + р.б. 6)	1.968.806



8.	Приход за опорезивање (р.б. 3 – р.б. 7)	5.770.650
9.	<b>Бруто ауторски хонорар</b>	10.500.000
10.	Нормирани трошкови (р.б. 9 x 43%)	4.515.000
11.	Опорезиви приход (р.б. 9 – р.б. 10)	5.985.000
12.	Порез (р.б. 11 x 20%)	1.197.000
13.	Допринос за ПИО на терет примаоца (р.б. 11 x 24%)	1.436.400
14.	Укупно порез и доприноси (р.б. 12 + р.б. 13)	2.633.400
15.	Приход за опорезивање (р.б. 11 – р.б. 14)	3.351.600
16.	<b>Бруто приход од издавања непокретности</b>	14.000.000
17.	Нормирани трошкови (р.б. 16 x 25%)	3.500.000
18.	Опорезиви приход (р.б. 16 – р.б. 17)	10.500.000
19.	Порез (р.б. 18 x 20%)	2.100.000
20.	Приход за опорезивање (р.б. 18 – р.б. 19)	8.400.000
21.	<b>Износ по основу повраћаја доприноса</b>	<b>408.000</b>
22.	<b>Свега (р.б. 8 + р.б. 15 + р.б. 20 + р.б. 21)</b>	<b>17.930.250</b>
23.	Збир прихода који се додатно умањује за обвезника млађег од 40 година (р.б. 8 + р.б. 15)	9.122.250

24.	Износ додатног умањења за обвезника млађе од 40 година		4.269.564
25.	<b>Свега после додатног умањења (р.б. 23 – р.б. 24) <math>\geq 0</math></b>		<b>4.852.686</b>
		<b>млађи од 40 година</b>	<b>40 година и старији</b>
26.	<b>Укупно за обвезника млађе од 40 година (р.б. 20 + р.б. 21 + р.б. 25), односно за обвезника који има 40 година или је старији (р.б. 22)</b>	<b>13.660,686</b>	<b>17.930.250</b>
27.	Неопорезиви износ	4.269.564	4.269.564
28.	<b>Доходак за опорезивање (р.б. 26 – р.б. 27)</b>	<b>9.391.122</b>	<b>13.660.686</b>
29.	Лични одбици (за обвезника и једног члана)	782.753	782.753
30.	<b>Опорезиви доходак – пореска основица за годишњи порез (р.б. 28 – р.б. 29)</b>	<b>8.608.369</b>	<b>12.877.933</b>
31.	Опорезиви доходак до шестоструке просечне годишње зараде	8.539.128	8.539.128
32.	Опорезиви доходак преко шестоструке просечне годишње зараде (р.б. 30 – р.б. 31)	69.241	4.338.805
33.	Порез по стопи од 10% (р.б. 31 x 10%)	853.913	853.913

34.	Порез по стопи од 15% (р.б. 32 x 15%)	10.386	650.821
35.	Годишњи порез (р.б. 33 + р.б. 34)	864.299	1.504.734

**2. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода по основу продаје непокретности и с тим у вези рачунања периода од десет година у коме је лице имало у свом власништву непокретност**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 813147 2024 10520 004 000 011 001 од 04.3.2024. год.)

Одредбом члана 72. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 121/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом стварних права на непокретностима.

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 74. став 15. Закона, набавна цена из става 1. овог члана увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Одредбом члана 20. став 1. Закона о основама својинскоправних односа („Службени лист СФРЈ“ бр. 6/80 и 36/90, „Службени лист СРЈ“ бр. 29/96, „Службени гласник РС“ бр. 115/05 - др. закон) прописано је да се право својине стиче по самом закону, на основу правног посла и наслеђивањем.

Законом о промету непокретности („Службени гласник РС“ бр. 93/14, 121/14 и 6/15) одредбом члана 2. став 1. прописано је да промет непокретности, у смислу овог закона, јесте пренос права својине на непокретности правним послом, уз накнаду или без накнаде.

Уговор о промету непокретности закључује се у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе (члан 4. став 1. Закона о промету непокретности).

Јавни бележник који је потврдио (солемнизовао) уговор о промету непокретности дужан је да оверен препис тог уговора одмах достави суду који је надлежан за вођење посебне евиденције уговора о промету непокретности (члан 4в став 1. Закона о промету непокретности).

Јавни бележник који је потврдио (солемнизовао) уговор о промету непокретности дужан је да оверен препис тог уговора достави органу надлежном за утврђивање и наплату јавних прихода, у року од десет дана од дана закључења уговора (члан 4в став 2. Закона о промету непокретности).

Законом о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - УС и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99 - др. пропис, 23/99 - исправка, 35/99 - др. пропис и 44/99 - др. пропис, „Службени гласник РС“, бр. 18/20), одредбом члана 45. став 1. прописано је да је предуговор такав уговор којим се преузима обавеза да се доцније закључи други, главни уговор.

Закључење главног уговора може се захтевати у року од шест месеци од истека рока предвиђеног за његово закључење, а ако тај рок није предвиђен, онда од дана када је према природи посла и околностима уговор требало да буде закључен (члан 45. став 5. Закона о облигационим односима).

Имајући у виду наведене одредбе Закона, у случају кала физичко лице врши пренос уз накнаду права својине на непокретности, коју је пре преноса имало у свом власништву непрекидно најмање десет година, приход који по том основу оствари као разлику између продајне и набавне цене непокретности не опорезује се порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 5) Закона. Период од непрекидно најмање десет година у коме је физичко лице имало у свом власништву

непокретност, као услов за остваривање права на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) Закона, рачуна се од момента када је лице стекло власништво над непокретношћу.

С тим у вези, како закључењем предуговора о продаји непокретности не долази до преноса уз накнаду права својине на непокретности имајући у виду да предуговор о продаји непокретности није правни основ за пренос, односно стицање права својине на непокретности већ се њим преузима уговорна обавеза да се каснује закључи главни уговор тј. уговор о купопродаји непокретности са утврђеним свим битним елементима главног уговора, сматрамо да закључењем предуговора о продаји непокретности не долази до прекида рока од 10 година у коме је физичко лице имало у свом власништву непокретност као услов за остваривање права на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) Закона. Чињеница да је уз закључење предуговора плаћена капара, није од значаја за рачунање наведеног рока.

### **3. Рок за одређење предузетника за исплату личне зараде у случају када у току године престану разлози за паушално опорезивање и предузетник почне са вођењем пословних књига**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-1217/2022-04 од 09.2.2024. год.)

Одредбом члана 32. став 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да је обвезник

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

Према одредби члана 33а став 1. Закона, предузетник и предузетник пољопривредник може да се определи за исплату личне зараде.

Обвезник из става 1. члана 33а Закона који се определи за исплату личне зараде дужан је да у електронском облику, преко портала Пореске управе, достави обавештење о свом опредељењу да врши исплату личне зараде, а обавештење доставља најкасније до 15. децембра текуће године за период од 1. јануара наредне године (члан 33а ст. 3. и 6. Закона).

Сагласно одредби члана 40. став 2. тачка 4) Закона, право на паушално опорезивање не може се признати обвезнику пореза на приходе од самосталне делатности чији је укупан промет у години која претходи години за коју се утврђује порез, односно чији је планирани промет када почиње обављање делатности - већи од 6.000.000 динара.

Одредбом члана 42. став 4. Закона прописано је да обвезник пореза на приходе од самосталне делатности коме је утврђено право на паушално опорезивање, овај начин опорезивања користи док се не утврди да су престали разлози за паушално опорезивање, односно да измењени услови искључују право на паушално опорезивање.

Надлежни порески орган ће обвезнику из става 4. члана 42. Закона, решењем наложити вођење пословних књига од половине текуће године или од почетка наредне године (члан 42. став 5. Закона).

Имајући у виду наведено, у случају када у току године престану разлози за паушално опорезивање прихода од самосталне

делатности и обвезник од почетка наредне године има обавезу вођења пословних књига и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит, тај обвезник може да се определи за исплату личне зараде најкасније до 15. децембра године у којој има статус предузетника за период од 1. јануара наредне године. Дакле, предузетник паушалац коме је крајем 2022. године престало право на паушално опорезивање по основу из члана 40. став 2. тачка 4) Закона (укупан промет у току 2022. године је већи од 6.000.000 динара) и који је од почетка 2023. године имао обавезу вођења пословних књига и плаћања пореза на приходе од самосталне делатности на опорезиву добит (чиме је стекао статус предузетника у смислу члана 32. став 2. Закона) могао је да се определи за исплату личне зараде и достави обавештење о свом опредељењу да врши исплату личне зараде најкасније до 15. децембра 2023. године за период од 1. јануара 2024. године.

**4. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву који има у свом власништву непрекидно најмање десет година**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 312515 2024 10520 004 000 011 003 од 08.2.2024. 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, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне



цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

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

Одредбом члана 72а став 1. тачка 5) Закона прописано је да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када је обвезник извршио пренос права, удела или хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година.

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице изврши пренос уз накнаду свог удела у капиталу привредног друштва који (удео) је пре преноса имало у свом власништву непрекидно најмање десет година, а током периода власништва, у конкретном случају, није долазило до промене процента учешћа у капиталу (физичко лице у свом власништву непрекидно најмање десет година има 100% удела, тј. у конкретном случају, према наводима, у свом власништву непрекидно 25 година има 100% удела), приход који по том основу оствари као разлику између продајне и набавне цене удела не подлеже опорезивању порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 11. став 1. тачка 5) Закона.

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

## **5. Порески третман капиталног добитка оствареног продајом непокретности стечене током трајања брачне заједнице и,**

**с тим у вези, рачунање периода од десет година у коме је физичко лице имало непокретност у свом власништву**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-434/2023-04 од 08.2.2024. год.)

Према наводима у допису, током трајања брачне заједнице новчаним средствима добијеним из кредита купљена је 2004. године непокретност и у периоду од 2004. до 2021. године била је уписана у катастру непокретности на име једног брачног друга (супруга). С тим у вези, истиче се да је на основу брачног споразума између брачних другова, склопљеног 2021. године, предметна непокретност прешла у искључиву својину супруге која је од 2021. године уписана као искључиви власник предметне непокретности.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 311/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 14/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом стварних права на непокретностима.

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

Према одредби члана 72. став 4. Закона, обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. овог члана.

Одредбом члана 72а став 1. тачка 5) Закона прописано је да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона

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

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

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

Одредбама члана 171. Породичног закона („Службени гласник РС“, бр. 18/05, 72/11- др. закон и 6/15) прописано је да имовина коју су супружници стекли радом у току трајања заједнице живота у браку представља њихову заједничку имовину, као и да супружници могу брачним уговором другачије уредити своје имовинске односе.

Сматра се да су супружници извршили деобу заједничке имовине ако су у јавни регистар права на непокретностима уписана оба супружника као сувласници на опредељеним уделима (члан 176. став 1. Породичног закона).

Сматра се да је упис извршен на име оба супружника и када је извршен на име само једног од њих, осим ако након уписа није закључен писмени споразум супружника о деоби заједничке имовине односно брачни уговор, или је о правима супружника на непокретности одлучивао суд (члан 176. став 2. Породичног закона).

Деобом заједничке имовине, у смислу овог закона, сматра се утврђивање сувласничког односно суповерилачког удела сваког супружника у заједничкој имовини (члан 177. Породичног закона).

Претпоставља се да су удели супружника у заједничкој имовини једнаки (члан 180. став 2. Закона).

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

Период од непрекидно најмање десет година у коме је физичко лице имало у свом власништву непокретност, као услов за остваривање права на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) Закона, рачуна се од момента када је лице стекло власништво над непокретношћу. Ако је током периода власништва долазило до промене процента права својине на непокретности, право на пореско изузимање обвезник може да оствари у односу на процентуални део права који је непрекидно најмање десет година имао у власништву.

С тим у вези, када је током трајања брачне заједнице стечена непокретност као заједничка имовина супружника, која је (у предметном случају, у периоду од 2004. до 2021. године) била уписана у катастру непокретности на име једног супружника, полазећи од законске претпоставке сагласно Породичном закону да је упис извршен на име оба супружника када је извршен на име само једног од (упис једног супружника као власника непокретности не чини га искључивим носиоцем права својине на целој непокретности), као и да у том случају важи законска претпоставка о постојању уписа права својине на оба супружника са једнаким уделима, сматрамо да право на пореско изузимање у смислу члана 72а став 1. тачка 5) Закона супружник може да оствари у односу на свој сувласнички удео од  $\frac{1}{2}$  непокретности који је непрекидно најмање десет година

имао у свом власништву. То значи да, у случају продаје поменуте непокретности, супруга (супружник заједничар на чије име није извршен упис у јавни регистар права на непокретностима) може да оствари право на пореско изузимање у смислу члана 72а став 1. тачка 5) Закона у односу на сувласнички удео од  $\frac{1}{2}$  непокретности (која је стечена 2004. године као заједничка имовина), док у односу на други удео од  $\frac{1}{2}$  непокретности (право својине стечено 2021. године на основу брачног споразума чиме је стекла искључиво право својине на целој непокретности) не може да оствари право на пореско изузимање у смислу члана 72а став 1. тачка 5) Закона.

#### **6. Остваривање права на пореско ослобођење по основу заснивања радног односа са новозапосленим лицем**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-582/2022-04 од 31.1.2024. год.)

Одредбом члана 21з став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 38/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да послодавац који заснује радни однос са новозапосленим лицем, ослобађа се обавезе плаћања 70% обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2024. године.

Новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра се лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 28. фебруара 2022. године није имало статус осигураника запосленог, осигураника самосталних делатности као предузетник, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је статус осигураника запосленог,

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

Одредбама члана 45ж Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23) уређено је истоврсно ослобођење од плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу заснивања радног односа са новозапосленим лицем.

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

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

Одредбом члана 9. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21

и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се пореске чињенице утврђују се према њиховој економској суштини.

Према одредби члана 43. ст. 1. и 2. ЗПППА, чињенице у пореском поступку утврђују се на основу доказа, а као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

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

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

У вези са периодом боравка физичког лица на територији Републике Србије порески орган у сваком конкретном случају

одлучује који докази су од значаја за утврђивање чињеница да је физичко лице боравило на територији Републике Србије (нпр. документи којима располаже, на основу исправа и информација које су прикупљене од стране пореског обвезника или трећих лица, као и други релевантни докази за утврђивање чињеница које се односе на период боравка физичког лица на територији Републике Србије).

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

#### **7. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица и питање повезаности између два привредна субјекта**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 361956 2023 10520 004 000 011 004 од 26.1.2024. год.)*

Према наводима из дописа, физичко лице је обављало привредну делатности у својству предузетника, с тим да је у Регистру привредних субјеката код Агенције за привредне регистре уписан прекид обављања делатности на дан 28. фебруара 2020. године, као и да ће прекид обављања делатности трајати до регистрације датума наставка обављања делатности. Како се даље наводи, исто физичко лице је оснивач и запослени у привредном друштву „А“ (друштво са ограниченом одговорношћу), које је основано 8. фебруара 2022. године.

Одредбом члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон,



135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да се послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

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

Изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, послодавац који је на дан 31. децембра 2020. године имао највише 30 запослених и који у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2020. године закључно са 31. децембром 2021. године је закључио, односно од 1. јануара 2022. године до 31. децембра 2025. године закључи са квалификованим новозапосленим лицем уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи и који то лице пријави на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2025. године (члан 21ж став 3. Закона).

Пореско ослобођење из става 3. овог члана може да оствари и послодавац који започне обављање делатности после 31. децембра 2021. године уколико у периоду коришћења ослобођења нема повезана правна лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, а уколико у било ком моменту у том периоду

буде имао повезана лица почев од тог момента за наредни период губи право на пореско ослобођење (члан 2. став 10. Закона).

Одредбом члана 32. став 1. Закона прописано је да је обвезник пореза на приходе од самосталне делатности физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. овог закона.

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

Чланом 45ђ Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 18/21, 138/22 и 92/23) прописана је истоврсна олакшица са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање.

Према одредби члана 59. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон о порезу на добит), лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

Сагласно ставу 3. истог члана Закона о порезу на добит, у случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником.

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

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

Према члану 59. став 6. Закона о порезу на добит, лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојиоци, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана.

Одредбом члана 83. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21) прописано је да је предузетник пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији.

Предузетник за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином и у ту имовину улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности (члан 85. став 1. Закона о привредним друштвима).

Предузетник губи својство предузетника брисањем из регистра привредних субјеката (члан 91. став 1. Закона о привредним друштвима).

Брисање предузетника из регистра врши се због престанка обављања делатности, а предузетник престаје са обављањем делатности одјавом или по сили закона (члан 91. ст. 2. и 3. Закона о привредним друштвима).

Према мишљењу Министарства привреде, број: службено, од 10. новембра 2014. године, „Обављање привредне делатности у статусу предузетника значи да предузетник обавља делатност, а

не радња. Радња се у Закону о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11 и 83/14 - др. закон) и не помиње, а и по претходном Закону о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 125/04), који је помињао радњу, она није имала субјективитет. Све правне послове у обављању делатности предузетника предузима предузетник у своје име. Предузетник стиче сва права и обавезе поводом обављања делатности ради које је формирао такву „радњу“. У том смислу „радња“ и не може бити странка у поступку (не може бити ни тужилац ни тужени).

Како радња не постоји као субјект у праву, то нису могући никакви уговори са радњом. За закључење уговора је, пре свега, потребан субјективитет, који се овде појављује у облику уговорне способности. Радња нема ни субјективитет, ни уговорну способност, иако има неких обележја која стварају утисак као да радња постоји као субјект у праву (пословно име, седиште, матични број, ...). Међутим, сва ова обележја су, у ствари, обележја предузетника, а не радње. Пословно име је име под којим предузетник обавља делатност. Седиште је место у коме предузетник обавља делатност, матични број је број под којим предузетник обавља делатност, итд. Због статуса овакве „радње“, као организације без правног субјективитета, предузетник може закључити уговор са неким трећим, али не и са таквом „радњом“, чији је он оснивач. Чак и када би закључио такав уговор, он не би имао никаквог правног дејства.“

Сагласно Закону о привредним друштвима, предузетник је пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода, које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији и које за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином у коју улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности.

Када исто физичко лице има својство оснивача привредног друштва (у конкретном случају, основаног после 31. децембра 2021. године, тј. 8. фебруара 2022. године) и својство физичког лица које је

предузетник, у том случају не постоји повезаност два правна лица у смислу члана 21ж став 10. Закона (повезаност привредног друштва „А“ са другим правним лицем). Наиме, привредно друштво „А“ сматра се повезаним са физичким лицем у његовом својству као оснивача тог друштва и у његовом својству као предузетника који обавља делатност.

Околност да је физичко лице обављало привредну делатност у својству предузетника, с тим да је, у конкретном случају, у Регистру привредних субјеката код Агенције за привредне регистре уписан прекид обављања делатности на дан 28. фебруара 2020. године, није од значаја за утврђивање постојања повезаних правних лица у смислу члана 21ж став 10. Закона.

**8. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на зараду и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају заснивања радног односа, почев од месеца марта 2020. године, са новозапосленим лицем које је у периоду од 1. новембра 2018. године до 31. јануара 2019. године као незапослено остваривало накнаду од Националне службе за запошљавање**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-480/2023-04 од 26.12.2023. год.)*

Одредбом члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да се послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа

обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

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

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

Одредбом члана 6. тачка 3) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и

92/23, у тексту: Закон о доприносима) прописано је да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

Према одредби члана 6. тачка 4) Закона о доприносима, запослени је осигураник - физичко лице које у радном односу обавља послове за послодавца према законима који уређују радне односе.

Одредбом члана 45ђ став 1. Закона о доприносима прописано је да послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа се обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Чланом 10. став 1. Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС“, бр. 34/03, 64/04 - УС, 84/04 - др. закон, 85/05, 101/05 - др. закон, 63/06 - УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14, 73/18, 46/19 - УС, 86/19, 62/21, 125/22, 138/22 и 76/23, у даљем тексту: Закон о ПИО) прописано је да обавезно осигурана лица (у даљем тексту: осигураници), у смислу овог закона, јесу:

- 1) запослени (у даљем тексту: осигураник запослени);
- 2) лица која самостално обављају делатност (у даљем тексту: осигураник самосталних делатности);
- 3) пољопривредници (у даљем тексту: осигураник пољопривредник).

Чланом 11. Закона о ПИО прописано је да осигураници запослени јесу:

- 1) лица у радном односу, односно запослена у предузећу, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе или код физичких лица (у даљем тексту: послодавац), изузев лица из члана 12. став 1. тачка 2) овог закона;

- 2) цивилна лица на служби у Војсци Србије;
- 2а) професионална војна лица према прописима о Војсци Србије;
- 3) изабрана или постављена лица, ако за обављање функције остварују зараду, односно накнаду зараде;
- 4) лица која су у складу са прописима о раду, у радном односу односно запослена ван просторија послодавца;
- 5) лица у радном односу, односно запослени упућени на рад у иностранство, односно запослени у предузећу које обавља делатност или услуге у иностранству, ако нису обавезно осигурана по прописима те земље, или ако међународним уговором није другачије одређено;
- 6) домаћи држављани који су на територији Републике Србије запослени код страних или међународних организација и установа, страних дипломатских и конзуларних представништава или код страних правних или физичких лица, ако међународним уговором није другачије одређено;
- 7) брисана („Службени гласник РС”, бр. 86/19);
- 8) страни држављани и лица без држављанства који су на територији Републике Србије запослени код страних правних или физичких лица, ако међународним уговором није другачије одређено, као и код међународних организација и установа и страних дипломатских и конзуларних представништава, ако је такво осигурање предвиђено међународним уговором;
- 9) лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове, ако нису осигурани по другом основу;
- 10) лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове преко омладинских задруга, које се у смислу овог закона сматрају послодавцем, а имају навршених 26 година живота, односно без обзира на године живота ако нису на школовању;
- 11) лица за чијим је радом престала потреба, као и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у



свим случајевима престанка рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању.

Према одредбама члана 14. ст. 1. и 2. Закона о ПИО, својство осигураника стиче се даном почетка, а престаје даном престанка запослења, обављања самосталне или пољопривредне делатности, односно обављања уговорених послова, а својство осигураника утврђује се на основу пријаве на осигурање, односно одјаве осигурања, у складу с овим законом.

Уредбом о садржини, обрасцу и начину подношења јединствене пријаве на обавезно социјално осигурање, јединственим методолошким принципима и јединственом кодексу шифара за унос података у Јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања („Службени гласник РС“, бр. 132/21, у даљем тексту: Уредба) уређује се ближа садржина и образац јединствене пријаве на обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: јединствена пријава), начин подношења јединствене пријаве, докази који се уз пријаву подносе, јединствени методолошки принципи и јединствени кодекс шифара за унос података у Јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања.

Одредбама члана 11. став 1. Уредбе прописано је да Јединствени кодекс шифара за унос података о осигураницима, осигураним лицима и обвезницима плаћања доприноса садржи шифре података за следећа обележја:

- 1) врста пријаве;
- 2) пол;
- 3) општина;
- 4) насељено место;
- 5) држављанство;
- 6) занимање;
- 7) врста и ниво квалификације;
- 8) основ осигурања;
- 9) врста запослења;
- 10) запослен код више послодаваца;

- 11) држава упућивања;
- 12) основ престанка осигурања;
- 13) носилац осигурања;
- 14) сродство са носиоцем осигурања;
- 15) посебни подаци о осигуранику;
- 16) корисник права из пензијског и инвалидског осигурања;
- 17) делатност.

Јединствени кодекс шифара одштампан је уз ову уредбу и чини њен саставни део, а шифре прописане јединственим кодексом шифара уносе се у образац јединствене пријаве (члан 1. ст. 2. и 3. Уредбе).

У Јединственом кодексу шифара, под редним бројем 8. Основ осигурања, у колони Податак под 1. За осигуранике запослене, наводе се, између осталих, и лица која остварују новчану накнаду по прописима о запошљавању и за та лица се користи шифра 115 за унос података у јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања.

Сходно наведеним одредбама, послодавац кеји заснује радни однос са лицем које се према члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима сматра квалификованим новозапосленим лицем, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица и плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца.

Статус квалификованог новозапосленог лица може да стекне лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан.

С тим у вези, како је Законом о доприносима прописано да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима

који уређују систем обавезног социјалног осигурања, указујемо да су Законом о ПИО, као законом којим се уређује обавезно пензијско и инвалидско осигурање (по основу доприноса за то осигурање се остварује право на ослобођење из члана 45ђ Закона о доприносима), уређени основи осигурања и осигураници. Имајући у виду постојање основа осигурања (из члана 10. Закона о ПИО), чланом 11. тач. 1) и 11) Закона о ПИО прописано је да осигураник запослени јесте лице у радном односу, односно запослено у предузећу, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе или код физичких лица (у даљем тексту: послодавац) и лица за чијим је радом престала потреба, као и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у свим случајевима престанка рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању.

Сходно томе, како је Законом о доприносима прописано да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања, указујемо да је одредбом члана 1. тачка 11) Закона о ПИО прописано да осигураници запослени јесу лица за чијим је радом престала потреба, као и и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у свим случајевима престанка рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању. Сагласно Закону о доприносима, по основу зараде квалификованог новозапосленог лица остварује се право на ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање и то искључиво по основу доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у проценту који је прописан тим законом.

Дакле, како се квалификованим новозапосленим лицем (по основу чије зараде се остварује право на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање) сматра лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан

привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, сматрамо да лице које је (у конкретном случају, у периоду од 1. новембра 2018. године до 31. јануара 2019. године) као незапослено лице остваривало новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању (и као такво, према Закону о ПИО било осигураник запослени) не испуњава услове да се сматра квалификованим лицем у смислу члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима.

Лице које је у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у том друштву, не испуњава услов да се сматра квалификованим лицем у смислу члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима.

**9. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на зараду и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају заснивања радног односа, почев од 1. фебруара 2020. године, са новозапосленим лицем које је у периоду 2019. године као незапослено остваривало накнаду од Националне службе за запошљавање**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1181/2022-04 од 22.12.2023. год.)*

Одредбом члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да се послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим

(у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

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

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

Одредбом члана 6. тачка 3) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон,

112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

Према одредби члана 6. тачка 4) Закона о доприносима, запослени је осигураник - физичко лице које у радном односу обавља послове за послодавца према законима који уређују радне односе.

Одредбом члана 45ђ став 1. Закона о доприносима прописано је да послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа се обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Чланом 10. став 1. Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС“, бр. 34/03, 64/04 - УС, 84/04 - др. закон, 85/05, 101/05 - др. закон, 63/06 - УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14, 73/18, 46/19 - УС, 86/19, 62/21, 125/22, 138/22 и 76/23, у даљем тексту: Закон о ПИО) прописано је да обавезно осигурана лица (у даљем тексту: осигураници), у смислу овог закона, јесу:

- 1) запослени (у даљем тексту: осигураник запослени);
- 2) лица која самостално обављају делатност (у даљем тексту: осигураник самосталних делатности);
- 3) пољопривредници (у даљем тексту: осигураник пољопривредник).

Чланом 1. Закона о ПИО прописано је да осигураници запослени јесу:

- 1) лица у радном односу, односно запослена у предузећу, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне

самоуправе или код физичких лица (у даљем тексту: послодавац), изузев лица из члана 12. став 1. тачка 2) овог закона;

2) цивилна лица на служби у Војсци Србије;

2а) професионална војна лица према прописима о Војсци Србије;

3) изабрана или постављена лица, ако за обављање функције остварују зараду, односно накнаду зараде;

4) лица која су у складу са прописима о раду, у радном односу односно запослена ван просторија послодавца;

5) лица у радном односу, односно запослени упућени на рад у иностранство, односно запослени у предузећу које обавља делатност или услуге у иностранству, ако нису обавезно осигурана по прописима те земље, или ако међународним уговором није другачије одређено;

6) домаћи држављани који су на територији Републике Србије запослени код страних или међународних организација и установа, страних дипломатских и конзуларних представништава или код страних правних или физичких лица, ако међународним уговором није другачије одређено;

7) брисана („Службени гласник РС“, бр. 86/19);

8) страни држављани и лица без држављанства који су на територији Републике Србије запослени код страних правних или физичких лица, ако међународним уговором није другачије одређено, као и код међународних организација и установа и страних дипломатских и конзуларних представништава, ако је такво осигурање предвиђено међународним уговором;

9) лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове, ако нису осигурани по другом основу;

10) лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове преко омладинских задруга, које се у смислу овог закона сматрају послодавцем, а имају навршених 26 година живота, односно без обзира на године живота ако нису на школовању;

11) лица за чијим је радом престала потреба, као и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у свим случајевима престанка рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању.

Према одредбама члана 14. ст. 1. и 2. Закона о ПИО, својство осигураника стиче се даном почетка, а престаје даном престанка запослења, обављања самосталне или пољопривредне делатности, односно обављања уговорених послова, а својство осигураника утврђује се на основу пријаве на осигурање, односно одјаве осигурања, у складу с овим законом.

Уредбом о садржини, обрасцу и начину подношења јединствене пријаве на обавезно социјално осигурање, јединственим методолошким принципима и јединственом кодексу шифара за унос података у Јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања („Службени гласник РС“, бр. 132/21, у даљем тексту: Уредба) уређује се ближа садржина и образац јединствене пријаве на обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: јединствена пријава), начин подношења јединствене пријаве, докази који се уз пријаву подносе, јединствени методолошки принципи и јединствени кодекс шифара за унос података у Јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања.

Одредбама члана 11. став 1. Уредбе прописано је да Јединствени кодекс шифара за унос података о осигураницима, осигураним лицима и обвезницима плаћања доприноса садржи шифре података за следећа обележја:

- 1) врста пријаве;
- 2) пол;
- 3) општина;
- 4) насељено место;
- 5) држављанство;
- 6) занимање;
- 7) врста и ниво квалификације;
- 8) основ осигурања;



- 9) врста запослења;
- 10) запослен код више послодаваца;
- 11) држава упућивања;
- 12) основ престанка осигурања;
- 13) носилац осигурања;
- 14) сродство са носиоцем осигурања;
- 15) посебни подаци о осигуранику;
- 16) корисник права из пензијског и инвалидског осигурања;
- 17) делатност.

Јединствени кодекс шифара одштампан је уз ову уредбу и чини њен саставни део, а шифре прописане јединственим кодексом шифара уносе се у образац јединствене пријаве (члан 11. ст. 2. и 3. Уредбе).

У Јединственом кодексу шифара, под редним бројем 8. Основ осигурања, у колони Податак под 1. За осигуранике запослене, наводе се, између осталих, и лица која остварују новчану накнаду по прописима о запошљавању и за та лица се користи шифра 115 за унос података у јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања.

Сходно наведеним одредбама, послодавац који заснује радни однос са лицем које се према члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима сматра квалификованим новозапосленим лицем, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица и плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца.

Статус квалификованог новозапосленог лица може да стекне лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радиом односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан.

С тим у вези, како је Законом о доприносима прописано да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања, указујемо да су Законом о ПИО, као законом којим се уређује обавезно пензијско и инвалидско осигурање (по основу доприноса за то осигурање се остварује право на ослобођење из члана 45ђ Закона о доприносима), уређени основи осигурања и осигураници. Имајући у виду постојање основа осигурања (из члана 10. Закона о ПИО), чланом 11. тач. 1) и 11) Закона о ПИО прописано је да осигураник запослени јесте лице у радном односу, односно запослено у предузећу, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе или код физичких лица (у даљем тексту: послодавац) и лица за чијим је радом престала потреба, као и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у свим случајевима престанка рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању.

Сходно томе, како је Законом о доприносима прописано да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања, указујемо да је одредбом члана 11. тачка 11) Закона о ПИО прописано да осигураници запослени јесу лица за чијим је радом престала потреба, као и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у свим случајевима престанка рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању. Сагласно Закону о доприносима, по основу зараде квалификованог новозапосленог лица остварује се право на ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање и то искључиво по основу доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у проценту који је прописан тим законом.

Дакле, како се квалификованим новозапосленим лицем (по основу чије зараде се остварује право на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање) сматра

лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, сматрамо да лице које је (у конкретном случају, у периоду од 4. јула 2019. године до 25. октобра 2019. године) као незапослено лице остваривало новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању (и као такво, према Закону о ПИО, било осигураник запослени) не испуњава услове да се сматра квалификованим лицем у смислу члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима.

Лице које је у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у том друштву, не испуњава услов да се сматра квалификованим лицем у смислу члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима.

**10. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на зараду и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају заснивања радног односа у јуну 2020. године са новозапосленим лицем које је у 2019. години било радно ангажовано по основу уговора о привременим и повременим пословима**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-533/2023-04 од 20.12.2023. год.)

Одредбом члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21,

138/22 и 92/23, у тексту: Закон) прописано је да се послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

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

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

Одредбом члана 6. тачка 3) доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

Према одредби члана 6. тачка 4) Закона о доприносима, запослени је осигураник - физичко лице које у радном односу обавља послове за послодавца према законима који уређују радне односе.

Према одредби члана 6. тачка 8) Закона о доприносима, лице које обавља привремене и повремене послове је осигураник који обавља послове по уговору о привременим и повременим пословима, закљученом у складу са законом који уређује радне односе, и по том основу остварује уговорену накнаду.

Одредбом члана 45ђ став 1. Закона о доприносима прописано је да послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа се обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Чланом 10. став 1. Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС“, бр. 34/03, 64/04 - УС, 84/04 - др. закон, 85/05, 101/05 - др. закон, 63/06 - УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14, 73/18, 46/19 - УС, 86/19, 62/21, 125/22, 138/22 и 76/23, у даљем тексту: Закон о ПИО) прописано је да обавезно осигурана лица (у даљем тексту: осигураници), у смислу овог закона, јесу:

1) запослени (у даљем тексту: осигураник запослени);

2) лица која самостално обављају делатност (у даљем тексту: осигураник самосталних делатности);

3) пољопривредници (у даљем тексту: осигураник пољопривредник).

Чланом 1. Закона о ПИО прописано је да осигураници запослени јесу:

1) лица у радном односу, односно запослена у предузећу, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе или код физичких лица (у даљем тексту: послодавац), изузев лица из члана 12. став 1. тачка 2) овог закона;

2) цивилна лица на служби у Војсци Србије;

2а) професионална војна лица према прописима о Војсци Србије;

3) изабрана или постављена лица, ако за обављање функције остварују зараду, односно накнаду зараде;

4) лица која су у складу са прописима о раду, у радном односу односно запослена ван просторија послодавца;

5) лица у радном односу, односно запослени упућени на рад у иностранство, односно запослени у предузећу које обавља делатност или услуге у иностранству, ако нису обавезно осигурана по прописима те земље, или ако међународним уговором није другачије одређено;

6) домаћи држављани који су на територији Републике Србије запослени код страних или међународних организација и установа, страних дипломатских и конзуларних представништава или код страних правних или физичких лица, ако међународним уговором није другачије одређено;

7) брисана („Службени гласник РС“, бр. 86/19);

8) страни држављани и лица без држављанства који су на територији Републике Србије запослени код страних правних или физичких лица, ако међународним уговором није другачије одређено, као и код међународних организација и установа и

страних дипломатских и конзуларних представништава, ако је такво осигурање предвиђено међународним уговором;

9) лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове, ако нису осигурани по другом основу;

10) лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове преко омладинских задруга, које се у смислу овог закона сматрају послодавцем, а имају навршених 26 година живота, односно без обзира на године живота ако нису на школовању;

11) лица за чијим је радом престала потреба, као и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у свим случајевима престанка рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању.

Према одредбама члана 14. ст. 1. и 2. Закона о ПИО, својство осигураника стиче се даном почетка а престаје даном престанка запослења, обављања самосталне или пољопривредне делатности, односно обављања уговорених послова, а својство осигураника утврђује се на основу пријаве на осигурање, односно одјаве осигурања, у складу с овим законом.

Уредбом о садржини, обрасцу и начину подношења јединствене пријаве на обавезно социјално осигурање, јединственим методолошким принципима и јединственом кодексу шифара за унос података у Јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања („Службени гласник РС“, бр. 32/21, у даљем тексту: Уредба) уређује се ближа садржина и образац јединствене пријаве на обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: јединствена пријава), начин подношења јединствене пријаве, докази који се уз пријаву подносе, јединствени методолошки принципи и јединствени кодекс шифара за унос података у Јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања.

Одредбама члана 11. став 1. Уредбе прописано је да Јединствени кодекс шифара за унос података о осигураницима, осигураним лицима и обвезницима плаћања доприноса садржи шифре података за следећа обележја:

- 1) врста пријаве;
- 2) пол;
- 3) општина;
- 4) насељено место;
- 5) држављанство;
- 6) занимање;
- 7) врста и ниво квалификације;
- 8) основ осигурања;
- 9) врста запослења;
- 10) запослен код више послодаваца;
- 11) држава упућивања;
- 12) основ престанка осигурања;
- 13) носилац осигурања;
- 14) сродство са носиоцем осигурања;
- 15) посебни подаци о осигуранику;
- 16) корисник права из пензијског и инвалидског осигурања;
- 17) делатност.

Јединствени кодекс шифара одштампан је уз ову уредбу и чини њен саставни део, а шифре прописане јединственим кодексом шифара уносе се у образац јединствене пријаве (члан 11. ст. 2. и 3. Уредбе).

У јединственом кодексу шифара, под редним бројем 8. Основ осигурања, у колони Податак под 1. За осигуранике запослене, наводе се, између осталих, и лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове ако нису осигурани по другом основу и за та лица се користи шифра 113 за унос података у јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања.

Сходно наведеним одредбама, послодавац који заснује радни однос са лицем које се према члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима сматра квалификованим новозапосленим лицем ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица и плаћања доприноса



за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца.

Статус квалификованог новозапосленог лица може да стекне лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан.

С тим у вези, како је доприносима прописано да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања, указујемо да су Законом о ПИО, као законом којим се уређује обавезно пензијско и инвалидско осигурање (по основу доприноса за то осигурање се остварује право на ослобођење из члана 45ђ Закона о доприносима), уређени основи осигурања и осигураници. Имајући у виду постојање основа осигурања (из члана 10. Закона о ПИО), чланом 11. тач. 1) и 9) Закона о ПИО прописано је да осигураник запослени јесте лице у радном односу, односно запослено у предузећу, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе или код физичких лица (у даљем тексту: послодавац) и лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове, ако нису осигурани по другом основу.

Сходно томе, како је Законом о доприносима прописано да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања, указујемо да је одредбом члана 1. тачка 9) Закона о ПИО прописано да осигураници запослени јесу лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове, ако нису осигурани по другом основу. Сагласно Закону о доприносима, по основу зараде квалификованог новозапосленог лица остварује се право на ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање и то искључиво по

основу доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у проценту који је прописан тим законом.

Дакле, како се квалификованим новозапосленим лицем (по основу чије зараде се остварује право на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање) сматра лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, сматрамо да лице које је (у конкретном случају, у току 2019. године) било ангажовано по основу уговора о привременим и повременим пословима (и као такво, према Закону о ПИО, било осигураник запослени) не испуњава услове да се сматра квалификованим лицем у смислу члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима.

Лице које је у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2019. године до 30. априла 2020. године имало статус осигураника запосленог, осигураника самосталних делатности као предузетник, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у том друштву, не испуњава услов да се сматра квалификованим лицем, у смислу члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима.

---

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

### 1. Застарелост права пореског обвезника на рефакцију

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000345171 2024 10520 004 000 011 004 од 07.3.2024. год.)

Одредбом члана 3. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да ако овим законом није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Одредбама члана 10. ст. 1-3. ЗПППА прописано је да порескоправни однос представља однос јавног права који обухвата права и обавезе у пореском поступку Пореске управе, с једне и физичког, односно правног лица, као и отвореног инвестиционог фонда, односно алтернативног инвестиционог фонда који нема својство правног лица, а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом (у даљем тексту: фонд), с друге стране, којим се уређује:

1) обавеза плаћања пореза, обавеза обезбеђења пореске обавезе и обавеза плаћања споредних пореских давања од стране физичког, односно правног лица, као и фонда и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза;

2) обавеза физичког, односно правног лица, као и фонда да, у складу са законом, утврди порез, односно, по одбитку, наплати порез у име пореског обвезника, води прописано рачуноводство, подноси

пореске пријаве, доставља Пореској управи тражену документацију и податке, не обавља плаћања на начин друкчији од прописаног, дозволи преглед свог пословања службеном лицу Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза.

У порескоправном односу из става 1. овог члана, физичко, односно правно лице, као и фонд има право:

1) на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено;

2) на пореску рефакцију, односно на рефундацију пореза у складу са пореским законом;

3) да користи порески кредит у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања;

3) да користи више или погрешно плаћени порез односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Ако се лице из става 2. овог члана определи за повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и за рефакцију, односно рефундацију пореза, односно за намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, ако пореским законом није друкчије уређено.

Одредбама члана 114а ЗПППА прописано је да право пореског обвезника на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Застарелост права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања почиње да тече од

првог дана наредне године од године у којој је порески обвезник стекао право на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања.

Одредбама члана 80. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС“, бр. 18/16, 95/18 - аутентично тумачење, 2/23 - УС) прописано је да се рокови рачунају на дане, месеце и године.

Ако је рок одређен на дане, дан када је обавештавање извршено, односно дан у који пада догађај од ког се рачуна трајање рока, не урачунава се у рок, већ се почетак рока рачуна од првог наредног дана. Рок који је одређен на месеце, односно на године завршава се истеком оног дана, месеца, односно године који по свом броју одговара дану када је обавештавање извршено, односно дану у који пада догађај од ког се рачуна трајање рока. Ако тог дана нема у последњем месецу, рок истиче последњег дана у том месецу.

Истек рока може се означити и календарским даном.

Почетак и ток рокова не спречавају дани у којима орган не ради.

Ако последњи дан рока пада на дан у коме орган не ради, рок истиче кад протекне први наредни радни дан.

Сагласно наведеном, право пореског обвезника на рефакцију (у конкретном случају, рефакцију плаћене акцизе) застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Предметна застарелост почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је порески обвезник стекао право на рефакцију.

С тим у вези, ако последњи дан рока застарелости пада на дан у коме орган не ради (ако је пао у недељу или на државни празник или било који други дан на који орган не ради), независно

од тога да ли се захтев за рефакцију плаћене акцизе може поднети електронски или не, рок за подношење тог захтева помера се на први наредни радни дан, односно рок застарелости права на подношење тог захтева истиче протеком првог наредног радног дана.

---

## ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

### **1. Примена одредаба чл. 45ђ, 45ж и 45з Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање које се односе на плаћање доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за запослене за које послодавац остварује право на ослобођење од плаћања тих доприноса и сходно томе остваривање права из пензијског и инвалидског осигурања**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 409121 2024 10520 004 000 011 005 од 25.2.2024. год.)

Према одредби члана 45ђ став 17. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 38/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон о доприносима), доприноси за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за квалификовано новозапослено лице, за које се остварује право на ослобођење од плаћања доприноса сагласно ставу 13. или ставу 14. овог члана, плаћају се из буџета Републике Србије, а за потребе остваривања права из пензијског и инвалидског осигурања сматрају се плаћеним у моменту доспелости.

Одредбом члана 45ж став 3. Закона о доприносима прописано је да се доприноси за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за новозапослено лице, за које се остварује право на ослобођење од плаћања доприноса, плаћају из буџета Републике Србије, а за потребе остваривања права из пензијског и инвалидског осигурања сматрају се плаћеним у моменту доспелости.

Одредбом члана 45з став 5. Закона о доприносима прописано је да се доприноси за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за

лице из става 1. овог члана, за које се остварује право на ослобођење од плаћања доприноса, плаћају из буџета Републике Србије, а за потребе остваривања права из пензијског и инвалидског осигурања сматрају се плаћеним у моменту доспелости.

Законом о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС“, бр. 34/03, 64/04 - УС, 84/04 - др. закон, 85/05, 101/05 - др. закон, 63/06 - УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14, 73/18, 46/19 - УС, 86/19, 62/21, 125/22, 138/22 и 76/23, у даљем тексту: Закон о ПИО) уређује се обавезно пензијско и инвалидско осигурање.

Права из пензијског и инвалидског осигурања, према члану 18. Закона о ПИО, јесу:

1) за случај старости:

(1) право на старосну пензију,

(2) право на превремену старосну пензију;

2) за случај инвалидности - право на инвалидску пензију;

3) за случај смрти:

(1) право на породичну пензију;

(2) брисана („Службени гласник РС“, бр. 86/19)

4) за случај телесног оштећења проузрокованог повредом на раду или професионалном болешћу - право на новчану накнаду за телесно оштећење;

5) за случај потребе за помоћи и негом другог лица - право на новчану накнаду за помоћ и негу другог лица.

Одредбама члана 44. Закона о ПИО прописано је да пензијски стаж на основу кога се стичу и остварују права из пензијског и инвалидског осигурања обухвата:

1) време које се рачуна у стаж осигурања и посебан стаж према одредбама овог закона;



2) време које је, као стаж осигурања и посебан стаж, рачунато у пензијски стаж према прописима који су били на снази до дана ступања на снагу овог закона.

Одредбом члана 46. Закона о ПИО прописано је да се у стаж осигурања, у смислу члана 44. овог закона, осигуранику рачуна време за које је плаћен допринос за пензијско и инвалидско осигурање по било ком основу за који постоји обавеза плаћања доприноса у складу са законом.

Сходно наведеним одредбама чл. 45ђ, 45ж и 45з Закона о доприносима, доприноси за пензијско и инвалидско осигурање за запослена лица за која послодавац остварује право на ослобођење од плаћања тих доприноса (на терет запосленог и на терет послодавца) за зараду исплаћену тим лицима, плаћају се из буџета Републике Србије, а за потребе остваривања права из пензијског и инвалидског осигурања сматрају се плаћеним у моменту доспелости.

Како се у стаж осигурања осигуранику рачуна време за које је плаћен допринос, имајући у виду одредбе чл. 45ђ, 45ж и 45з Закона о доприносима, доприноси за пензијско и инвалидско осигурање сматрају се плаћеним у моменту доспелости за све запослене за које послодавац остварује право на ослобођење од плаћања доприноса у складу са наведеним одредбама тог закона. Сходно томе, пошто се доприноси сматрају плаћеним у моменту доспелости нема основа за различито поступање у вези са остваривањем права и условима за остваривање права за сва запослена лица која су обухваћена предметним ослобођењем од плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање. Наиме, како је према Закону о ПИО стаж осигурања (у који се рачуна време за које је плаћен допринос) услов за остваривање права из пензијског и инвалидског осигурања, имајући у виду да се допринос за пензијско и инвалидско осигурање за сврху остваривања права по основу пензијског и инвалидског

осигурања сматра плаћеним у моменту доспелости, мишљења смо да стаж осигурања треба утврдити за сва запослена лица која су обухваћена предметним ослобођењем, тј. за сва запослена лица по основу чије зараде послодавац остварује право на ослобођење од плаћања доприноса у складу са наведеним одредбама Закона о доприносима, независно од околности да ли лица у том тренутку остварују неко од права из пензијског и инвалидског осигурања.

---

## РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

### 1. Плаћање републичке административне таксе за издавање дозволе за увоз репродуктивних хелија

(Мишљење Министарства финансија, бр. 343690 2023 10520 004 000 011 005 од 23.2.2024. год.)

Одредбама члана 2. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС“, бр. 43/03, 51/03 - исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 - др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13 - др. закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17, 3/18 - исправка, 50/18, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20, 62/21, 138/22, 54/23 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији. У Одељку Б Тарифе прописане су конзуларне таксе.

Обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа, односно и лице у чију корист се издаје спис, односно врши радња код органа (члан 3. став 1. Закона).

Према одредби члана 11. став 1. Закона, такса се плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано.

У решењу или другој исправи за коју је такса плаћена, означава се да је такса плаћена, износ таксе који је плаћен и тарифни број по којем је такса плаћена (члан 12. Закона).

Према одредби члана 18. тач. 1) 2), 3) и 4) Закона, ослобађају се плаћања таксе органи, организације и институције Републике Србије; органи и организације аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе; организације обавезног социјалног осигурања, као и установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Законом није прописано плаћање таксе за захтев за издавање дозволе за увоз, односно извоз репродуктивних ћелија, односно таксе за издавање дозволе за увоз, односно извоз репродуктивних ћелија.

Према одредби члана 3. став 1. тачка 34) Закона о биомедицински потпомогнутој оплодњи („Службени гласник РС“, бр. 40/17 и 113/17 - др. закон), Банка репродуктивних ћелија, ткива и ембриона (у даљем тексту: Банка) је здравствена установа или организациона јединица здравствене установе у којој се обављају најмање делатности добијања, обраде, очувања, складиштења и дистрибуирања репродуктивних ћелија и ткива за хетерологно оплођење, као и делатности складиштења и дистрибуирања ембриона за хетерологно оплођење.

Одредбама члана 54. ст. 1, 2, 5. и 6. Закона о биомедицински потпомогнутој оплодњи прописано је да ако се репродуктивне ћелије не могу обезбедити у Републици Србији, може се извршити увоз репродуктивних ћелија. Увоз, односно извоз (репродуктивних ћелија) обавља Банка која има одобрење за обављање делатности увоза и извоза. Директор Управе за биомедицину издаје дозволу за сваки појединачни случај увоза, односно извоза ћелија, ценећи оправданост извоза, односно увоза. Услове за обављање делатности увоза и извоза, као и начин провере испуњавања услова из става 4. тог члана прописује министар надлежан за послове здравља.

Одредбом члана 9. Правилника о условима за обављање делатности увоза и извоза репродуктивних ћелија, као и начин

провере услова квалитета и безбедности („Службени гласник РС“, бр. 27/19) прописано је да у погледу захтева за издавање дозволе увоза, односно извоза репродуктивних ћелија, поступка утврђивања испуњености услова, поступка одузимања дозволе за обављање увоза, односно извоза репродуктивних ћелија, као и поступка доношења решења о издавању, односно одузимању дозволе за обављање увоза, односно извоза примењује се Закон о биомедицински потпомогнутој оплодњи.

Одредбама члана 238. став 1. Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС“, бр. 25/19) прописано је да су здравствена установа, приватна пракса, као и здравствени радници дужни да странцу укажу хитну медицинску помоћ.

Странац лично сноси трошкове за пружену хитну медицинску помоћ, као и за друге врсте здравствених услуга које се странцу пружају на његов захтев, ако тим законом или међународним споразумима није другачије одређено (члан 238. став 2. Закона о здравственој заштити).

Према члану 238. став 3. Закона о здравственој заштити, за коришћење здравствених услуга из става 2. тог члана странац плаћа накнаду према ценовнику здравствене установе, односно ценовнику приватне праксе.

Имајући у виду наведено, када Банка репродуктивних ћелија, ткива и ембриона у саставу Клинике за гинекологију и акушерство Универзитетско клиничког центра Србије, као здравствене установе на терцијарном нивоу здравствене заштите из Плана мрежа здравствених установа у јавној својини и њихових организационих јединица, поднесе захтев Управи за биомедицину за издавање дозволе за увоз, односно извоз репродуктивних ћелија, не плаћа републичку административну таксу.

Напомињемо да се за пружање услуга странцу, између осталог, обављање поступака биомедицински потпомогнуте

оплодње са дарованим репродуктивним ћелијама, које се врше на захтев странца, наплаћује услуга у складу са ценовником здравствене установе.

---

## НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

**1. Основица која се примењује за моторна возила категорија М1, N1, L2 и L6 за утврђивање накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада, имајући у виду да саобраћајне дозволе већине земаља Европске уније садрже два различита податка о маси возила, или не садрже податак о маси возила или се подаци о маси возила у саобраћајној дозволи и Уверењу о испитивању возила разликују**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 000449360 2023 10520 004 000 011 005 од 06.3.2024. год.)

Према члану 141. ст. 1. тачка 5) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019, 86/19 - ускл. дин. износи, 156/20 - ускл. дин. износи, 15/21 - допуна ускл. дин. износа, 92/23 и 120/23, у даљем тексту: Закон), основица накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада је количина произведених, односно увезених возила која је наведена у документу о хомологацији возила, односно саобраћајној дозволи изражена у килограмима (kg).

Сходно члану 7. став 1. тачка 57а) Закона о безбедности саобраћаја на путевима („Службени гласник РС“, бр. 41/09, 53/10, 101/11, 32/13 - УС, 55/14, 96/15 - др. закон, 9/16 - УС, 24/18, 41/18, 41/18 - др. закон, 87/18, 23/19, 128/20 - др. закон, 76/23), маса возила је маса возила спремног за вожњу коју декларише произвођач возила и која подразумева:

- масу празног возила,
- масу возача од 75 kg за сва возила изузев возила на два и три точка,
- у случају аутобуса, масу другог члана посаде од 75 kg, ако за њега постоји седиште у возилу,

- у случају вучног возила изузев возила врсте М1, масу вучног уређаја уколико постоји.

Највећа дозвољена маса возила је маса коју декларише произвођач возила (члан 7. став 1. тачка 59) Закона о безбедности саобраћаја на путевима).

Носивост возила је разлика највеће дозвољене масе возила и масе возила (члан 7. став 1. тачка 58),

У смислу члана 2. тачка 32) Правилника о хомологацији („Службени гласник РС“, бр. 129/21, 110/22, 23/23, у даљем тексту: Правилник), уверење (потврда) о одобрењу (у даљем тексту: Уверење о одобрењу) је исправа коју издаје Агенција, а којом се потврђује саобразност типа новопроизведеног возила, односно уређаја, склопа или опреме возила или саобразност новопроизведеног возила са прописаним условима за пуштање у саобраћај. Уверење о одобрењу издаје се као Уверење о појединачном одобрењу возила за појединачно комплетирана, модификована, произведена односно увезена возила или Уверење о одобрењу типа за тип серијски новопроизведеног возила, односно уређаја, склопова и опреме на возилима.

Потврда о саобразности је писмени доказ издат од стране произвођача возила у Републици Србији, односно представника произвођача у Републици Србији, којим се за свако возило потврђује да је произведено у складу са Уверењем о одобрењу типа возила и да испуњава захтеве који су били на снази у време његове производње (члан 2. тачка 33) Правилника).

Према члану 7. ст. 1-3. Правилника, сва серијски новопроизведена возила врсте L, M, N, O, T, TR, Tm, R и S, пре пуштања у саобраћај у Републици Србији, морају имати Потврду о саобразности са подацима који су заједно са СОС документом достављени Агенцији односно унети у информациони систем Агенције од стране произвођача возила у Републици Србији односно



овлашћеног представника произвођача у Републици Србији. Потврда о саобразности (Образац) одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део. Уверење о појединачном одобрењу возила садржи све податке из Обрасца и изједначава се са Потврдом о саобразности.

У смислу тачке 7. став 2. Одлуке о одређивању робе за чији је увоз, извоз, односно транзит прописано прибављање одређених исправа („Службени гласник РС“, бр. 59/22, 107/22, 3/23, 27/23, 85/23, 120/23), роба за чији је увоз потребно прибавити исправу о хомологацији коју издаје Агенција за безбедност саобраћаја у складу са Законом о безбедности саобраћаја на путевима („Службени гласник РС“, бр. 41/09, 53/10, 101/11, 32/13 - УС, 55/14, 96/15 - др. закон, 9/16 - УС, 24/18, 41/18, 41/18 - др. закон, 87/18, 23/19, 128/20 - др. закон и 76/23), наведена је у Прилогу 5Б. У Прилогу 5Б, између осталог, наведена су и моторна возила типа М1, N1, L2 и L6.

Сходно члану 42. ст. 1. и 2. Правилника, на основу Извештаја о контроли саобразности Агенција издаје Уверење о одобрењу возила односно типа возила, односно уређаја, склопова и опреме возила на рок не дужи од 12 (дванаест) месеци. Уверење о одобрењу возила, односно типа возила за серијски новопроизведена возила из увоза, представља исправу о хомологацији.

Имајући у виду претходно наведено, обратили смо се Агенцији за безбедност саобраћаја да нам достави информацију о документу за хомологацију коју доставља приликом увоза нових моторних возила, односно половних моторних возила и садржини података тих докумената у вези масе возила.

Агенција за безбедност саобраћаја (у даљем тексту: Агенција) у одговору Број: 401-00-0006/2024-05 од 06.02.2024. године обавестила нас је да на захтев увозника новог возила издаје

Уверење о одобрењу возила, односно типа возила за серијски новопроизведена возила из увоза (врсте М, N, L, O, T, TR, Tm, R и S), као и да исто не садржи податке о масама возила. Међутим, уверење о одобрењу појединачног возила садржи следеће масене податке: (F.1) Највећа дозвољена маса (kg); (G) Маса возила спремног за вожњу (kg). Уверење о одобрењу серијски новопроизведених возила из увоза гласи на тип возила и не садржи податке о масама. На основу тог уверења увозник издаје Потврду о саобразности која садржи напред наведене масене податке у пољима (F.1) и (G).

Такође, у свом одговору Агенција је навела да у случају увоза употребљаваног моторног возила издаје уверење о испитивању возила, односно контролисању возила које се увози као употребљавано за сва возила, па и врсте M1, N1, L2 и L6, као и да то уверење садржи обавезне масене податке: Највећа дозвољена маса (kg) и Маса возила спремног за вожњу (kg).

Према томе, у складу са законом који уређује безбедност саобраћаја на путевима, маса возила је маса возила спремног за вожњу коју декларише произвођач возила. С тим у вези, мишљења смо да се за основицу за утврђивање накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада за моторна возила, узима податак о маси возила спремног за вожњу из документа о хомологацији возила, и то:

- за серијски новопроизведена возила из увоза из поља (G)

Потврде о саобразности;

- за увоз појединачно произведеног возила из поља (G)

Уверења о одобрењу појединачног возила;

- за увоз половних моторних возила из поља (G) Уверења о испитивању возила, односно контролисању возила које се увози као употребљавано.

Такође, мишљења смо да се, изузетно, у случају да приликом увоза није доступан документ о хомологацији возила, податак о маси возила спремног за вожњу узима из саобраћајне дозволе. С тим у вези, ако се разликује податак о маси возила спремног за вожњу у саобраћајној дозволи и у Уверењу о испитивању возила које се увози као употребљавано, мишљења смо да се за основицу предметне накнаде узима податак о маси возила из Уверења о испитивању возила.

**2. Утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случају када се врши промена намене појединих земљишних парцела за које су Одлуком о одређивању градског грађевинског земљишта у Граду Прибоју 01 Број: 46-2 од 1. јуна 1981. године и Одлуком Број: 463-28 од 1. јула 1983. године били одређени нови комплекси изграђеног и неизграђеног грађевинског земљишта, границе тог земљишта и катастарске парцеле које улазе у његов састав, а Одлуком Број: 46-10 од 16. фебруара 1993. године престале да важе**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 168527 2023 10520 004 од 29.2.2024. год.)*

Према члану 43. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019 и 92/23, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за промену намене пољопривредног земљишта је лице на чији захтев се врши промена намене пољопривредног земљишта у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште.

Према одредби члана 47. став 1. тачка 3) Закона, накнада за промену намене пољопривредног земљишта не плаћа се у случају

промене намене, односно врсте земљишта из пољопривредног у грађевинско извршене на основу закона, планског документа или одлуке надлежног органа до 15. јула 1992. године, односно до дана ступања на снагу Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС“, бр. 49/92).

Сходно ставу 4. тачка 3) истог члана, уз захтев из става 3. овог члана обвезник накнаде, поред документације из члана 46. став 2. овог закона, подноси и копију планског документа или одлуке надлежног органа у случају када је промена намене извршена до дана ступања на снагу Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС“, бр. 49/92).

У складу са претходно наведеним, накнада за промену намене пољопривредног земљишта не плаћа се у случају промене намене, односно врсте земљишта из пољопривредног у грађевинско извршене на основу закона, планског документа или одлуке надлежног органа до 15. јула 1992. године, односно до дана ступања на снагу Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС“, бр. 49/92), а доказе о испуњености услова за ослобођење од плаћања накнаде обвезник доставља надлежном органу, у складу са чланом 47. став 4. Закона.

Према томе, у случају када су одлуком надлежног органа прописане катастарске парцеле које улазе у састав грађевинског земљишта (у конкретном случају Одлуке Скупштине Општине Прибој 01 Број: 46-2 од 1. јуна 1981. године и Одлука Број: 463-28 од 1. јула 1983. године), а потом новом одлуком истог органа (у конкретном случају Одлука Број: 46-10 од 16. фебруара 1993. године) престале да важе, тако да је успостављен режим својине који је био пре ступања на снагу тих одлука, мишљења смо да се на поступак утврђивања накнаде за промену намене земљишта за катастарске парцеле које су биле предмет тих одлука наведено ослобођење не

може применити, осим за земљиште за које је у периоду важења наведених одлука приведено намени.

### **3. Утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000435593 2023 10520 004 000 011 001 од 23.2.2024. год.)*

Према члану 44. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019, 86/19 - ускл. дин. износи, 156/20 - ускл. дин. износи и 15/21 - допуна ускл. дин. износа, у даљем тексту: Закон), основица за промену намене пољопривредног земљишта утврђује се на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину за годину у којој се утврђује накнада.

Уколико је утврђена просечна цена квадратног метра пољопривредног земљишта у више граничних зона, примениће се цена квадратног метра која је најповољнија за обвезника (члан 44. став 2. Закона).

Сагласно члану 44. став 3. Закона, уколико није утврђена просечна цена у зони нити граничним зонама, вредност земљишта утврђује овлашћени судски вештак за послове пољопривреде, у складу са прописом којим се уређује поступак експропријације.

Сходно члану 270. став 1. Закона, лице надлежно за утврђивање и наплату накнаде може, на образложени захтев обвезника накнаде, у целости или делимично, одложити плаћање дуговане накнаде, односно одобрити плаћање доспеле а неизмирене обавезе на рате, под условом да плаћање дуговане накнаде за

обвезника представља непримерено велико оптерећење, односно обвезнику наноси битну економску штету.

О одлагању плаћања дуговане накнаде, по испуњењу услова из става 1. овог члана, одлучује овлашћено лице у лицу које је надлежно за утврђивање и наплату конкретне накнаде (члан 270. став 2. Закона).

Према ставу 3. истог члана Закона, актом из става 2. тог члана може се одобрити одлагање плаћања дуговане накнаде на рате, најдуже до 24 месеца.

Одлагање плаћања дуговане накнаде врши се потписивањем споразума са обвезником накнаде, односно доношењем решења лица надлежног за утврђивање и наплату накнаде (члан 270. став 4. Закона).

Сходно члану 272. став 2. Закона, поступак утврђивања, контроле и наплате накнаде који спроводи орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу јавних прихода, врши се у складу са одредбама закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Сагласно члану 92. став 2. Закона о изменама и допунама закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 92/23, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама Закона), поступци утврђивања, наплате и контроле накнада који су започети до дана почетка примене овог закона, окончаће се по прописима по којима су започети.

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

Сагласно члану 44. ст. 1-3. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019, 86/19 - ускл. дин. износи, 156/20 - ускл. дин. износи и 15/21 - допуна ускл. дин. износа), основица за промену намене пољопривредног земљишта једнака је основици за порез на имовину тог земљишта у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта. Основица за промену намене пољопривредног земљишта за које није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена, односно основица за пољопривредно земљиште које је ослобођено плаћања пореза на имовину утврђује се на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину. Уколико је утврђена просечна цена квадратног метра пољопривредног земљишта у више граничних зона, примениће се цена квадратног метра која је најповољнија за обвезника. Уколико није утврђена просечна цена у зони нити граничним зонама, вредност земљишта утврђује овлашћени судски вештак за послове пољопривреде, у складу са прописом којим се уређује поступак експропријације.

Сходно наведеном, а имајући у виду да је, према наводима из дописа, у 2023. години започет поступак утврђивања накнаде за промену намене пољопривредног земљишта, на конкретан поступак утврђивања накнаде примењују се одредбе Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018 и 49/2019). С тим у вези, мишљења смо да се основица накнаде за промену намене пољопривредног земљишта које је у конкретном случају ослобођено плаћања пореза на имовину (према наводима из дописа, пољопривредно земљиште које је предмет утврђивања накнаде за промену намене је јавна својина), утврђује на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице

локалне самоуправе (у конкретном случају, Општинске управе Врбас) за потребе утврђивања пореза на имовину.

Напомињемо да се на поступак одлагања плаћања накнаде који врши јединица локалне самоуправе који није уређен одредбама Закона примењује закон којим се уређују порески поступак и пореска администрација. Према томе, мишљења смо да о захтеву за одлагање плаћања, по испуњењу услова за одлагање плаћања дуга уређених законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација и подзаконским актима донетим на основу тог закона, одлучује овлашћено лице јединице локалне самоуправе којој припадају јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом најдуже до 24 месеца.

#### **4. Примена одредаба чл. 143. и 144. Закона о накнадама за коришћење јавних добара по питању обавезе достављања Годишњег извештаја Агенцији за заштиту животне средине увозника возила категорије М1, N1, L2 и L6**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000418830 2023 10520 004 000 011 004 од 12.2.2024. год.)*

Према члану 140. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис, 15/21 - др. пропис, 15/23 др. пропис, 92/23, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада је произвођач, односно увозник тих производа који те производе ставља на тржиште у Републици Србији или их користи као крајњи потрошач.

Изузетно од става 1. овог члана, физичко лице које производе који после употребе постају посебни токови отпада увози за сопствене потребе није обвезник накнаде, осим када увози производе из става 3. тачка 5) овог члана (члан 140. став 2. Закона).



Сходно члану 140. став 3. тачка 5) Закона, производи који после употребе постају посебни токови отпада су возила категорије M1, N1, L2 и L6, у складу са прописима који уређују безбедност саобраћаја на путевима.

Према члану 143. став 1. Закона, утврђивање накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада врши министарство у чијој су надлежности послови заштите животне средине решењем за календарску годину на основу Извештаја Агенције за заштиту животне средине, осим за производе из члана 140. став 3. тачка 5) Закона за које утврђивање врши надлежни царински орган.

У складу са чланом 143. став 3. Закона, обрачунавање накнаде врши обвезник накнаде, и то:

1) произвођач, на дан издавања отпремнице, односно фактуре за производ;

2) увозник, приликом стављања производа у слободан промет у складу са царинским прописима, осим за производе из члана 140. став 3. тачка 5) Закона.

Изузетно од става 3. овог члана, накнаду за производе из члана 140. став 3. тачка 5) овог закона утврђује надлежни царински орган, на дан обрачуна увозних дажбина (члан 143. став 4. Закона).

Према члану 143. став 5. Закона, обрачуната накнада из става 3. овог члана плаћа се тромесечно, у року од 15 дана по истеку календарског тромесечја, а за увозне производе из члана 140. став 3. тачка 5) овог закона, накнада се плаћа у складу са прописима којима се уређује наплата увозних дажбина.

Према члану 144. став 1. Закона, обвезник накнаде дужан је да води дневну евиденцију о количини и врсти произведених и увезених производа који после употребе постају посебни токови отпада и на основу тих података израђује годишњи извештај о количини и врсти произведених и увезених производа који после употребе постају посебни токови отпада стављених на тржиште Републике Србије.

Одредбом члана 144. став 3. Закона прописано је да годишњи извештај из става 1. овог члана обвезник доставља Агенцији за заштиту животне средине уносом података у информациони систем националног регистра извора загађивања, најкасније до 31. марта текуће године за претходну годину.

Одредбом члана 144. став 4. Закона прописано је да обвезнику накнаде који није доставио Агенцији за заштиту животне средине годишњи извештај из става 3. овог члана, министарство у чијој су надлежности послови заштите животне средине ће обрачунати накнаду на основу извештаја републичког инспектора за заштиту животне средине о количинама произведених, односно увезених производа, осим за обвезника увозника производа који после употребе постају посебни токови отпада из члана 140. став 3. тачка 5) Закона.

Према члану 100. Закона о изменама и допунама Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 92/23), закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије“, а примењиваће се од 1. јануара 2024. године, осим одредаба члана 17, чл. 29-34, чл. 93, 94, 95. и 98. овог закона које ће се примењивати од дана ступања на снагу овог закона, као и одредаба члана 41. став 5. и члана 43. став 1. овог закона које ће се примењивати од 1. јуна 2024. године.

Према претходно наведеном, утврђивање накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада (коначну годишњу обавезу) врши министарство у чијој су надлежности послови заштите животне средине на основу Извештаја Агенције за заштиту животне средине, а обвезник има обавезу да самостално обрачуна и плати обавезу накнаде тромесечно, осим за производе из члана 140. став 3. тачка 5) Закона (осим за возила категорије M1, N1, L2 и L6, у складу са прописима који уређују безбедност саобраћаја на путевима). Поред тога, обвезник

накнаде дужан је да води дневну евиденцију о количини и врсти произведених и увезених производа који после употребе постају посебни токови отпада и на основу тих података израђује годишњи извештај о количини и врсти произведених и увезених производа који после употребе постају посебни токови отпада стављених на тржиште Републике Србије који доставља Агенцији за заштиту животне средине.

Имајући у виду да почев од 04.11.2023. године утврђивање накнаде за возила категорије М1, N1, L2 и L6 утврђује и наплаћује надлежни царински орган, на дан обрачуна увозних дажбина, мишљења смо да увозници наведених категорија возила немају обавезу достављања извештаја Агенцији за заштиту животне средине за возила која су увезена почев од 04. новембра 2023. године.

Међутим, за период од 01.01. до 03.11.2023. године, то јест за период пре дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о накнадама за коришћење јавних добара, увозници возила категорије М1 или N1, моторних возила са три точка, осим моторних трицикала (катагорија L5 - тешки трицикл) који су обвезници накнаде дужни су да доставе извештај Агенцији за заштиту животне средине до 31. марта 2024. године.

**5. Иницијатива да Министарство финансија препоручи надлежним органима локалних самоуправа да у будућности Савез параплегичара и квадриплегичара, као и локална удружења у његовом саставу, изузму од обавезе плаћања накнаде за заштиту и унапређивање животне средине**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000363047 2023 10520 004 000 011 004 од 12.2.2024. год.)*

Према одредби члана 138а Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019, 86/19

- ускл. дин. износи, 156/20 - ускл. дин. износи, 15/21 - допуна ускл. дин. износа и 92/2023, у даљем тексту: Закон), накнаду за заштиту и унапређивање животне средине не плаћа:

1) директни и индиректни корисник буџетских средстава, стамбене заједнице и организације обавезног социјалног осигурања;

2) предузетник за време прекида обављања делатности које региструје у складу са законом о регистрацији;

3) удружење - недобитна организација, црква и верска заједница, које се финансира искључиво од чланарина, чланских доприноса, донација, дотација, субвенција и сл.;

4) управљач националног парка, јавно предузеће које газдује шумама и шумским земљиштем.

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

Наведена одредба Закона је прописана Законом о изменама и допунама Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 92/2023), који је ступио на снагу 4. новембра 2023. године, а који ће почети са применом од 1. јануара 2024. године.

Према томе, Савез параплегичара и квадриплегичара Србије, као и друга удружења - недобитне организације, када се финансирају искључиво од чланарина, чланских доприноса, донација, дотација, субвенција и слично, ослобођена су плаћања накнаде за заштиту и унапређивање животне средине, од 1. јануара 2024. године.

**6. Датум почетка утврђивања накнаде за коришћење делова путног земљишта јавног пута и другог земљишта које користи управљач пута у случају када је прикључење**

**на јавни пут извршено без решења надлежног органа о испуњености услова за изградњу саобраћајног прикључка**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 000428279 2023 10520  
004 000 011 001 од 09.2.2024. год.)

Према члану 202. ст. 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019, 86/19 - ускл. дин. износи, 156/20 - ускл. дин. износи и 15/21 - допуна ускл. дин. износа, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за коришћење делова путног земљишта јавног пута и другог земљишта које користи управљач јавног пута (у даљем тексту: накнада за коришћење делова путног земљишта), а које је у општој употреби, јесте власник непокретности која се прикључује на јавни пут коме је издато решење надлежног органа о испуњености услова за изградњу и реконструкцију саобраћајног прикључка, осим физичког лица које непокретност користи за сопствене потребе, укључујући и непосредног држаоца непокретности који је прикључен на јавни пут без решења надлежног органа о испуњености услова за изградњу и реконструкцију саобраћајног прикључка надлежног органа.

Под коришћењем делова путног земљишта јавног пута и другог земљишта које користи управљач јавног пута подразумева се коришћење земљишта које је заузето изградњом саобраћајног прикључка (додатних трака и приступног пута без зелених површина) на делу путне парцеле (члан 202. став 2. Закона).

Сагласно члану 205. став 4. Закона, накнада почиње да се утврђује од датума уручења решења о испуњености услова за изградњу и реконструкцију саобраћајног прикључка.

Одредбом члана 205. став 8. Закона уређено је да је непосредни држалац непокретности који је прикључење на јавни пут извршио без дозволе надлежног органа дужан да управљачу јавног пута достави податке за идентификацију (адреса, ПИБ, матични број и податке о површини заузетог путног земљишта оверене од овлашћене геодетске организације).

Сходно наведеном, у случају да је саобраћајни прикључак на јавни пут извршен без одобрења надлежног органа мишљења смо да се накнада за коришћење делова путног земљишта утврђује на основу утврђеног чињеничног стања и доказа прикупљених у том поступку од датума који је означен у сачињеном акту (записнику) надлежног органа (овлашћеног инспектора надлежног органа) као датум почетка коришћења саобраћајног прикључка. Наиме, под коришћењем делова путног земљишта јавног пута и другог земљишта које користи управљач јавног пута у складу са Законом подразумева се коришћење земљишта које је заузето изградњом саобраћајног прикључка (додатних трака и приступног пута без зелених површина) на делу путне парцеле, а накнада се утврђује за период коришћења саобраћајног прикључка до момента уклањања истог.

#### **7. Могућност ослобођења од плаћања накнаде за коришћење јавне површине**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000500320 2023 10520 004 000 427 000 од 09.2.2024. год.)*

Према члану 236. ст. 3. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019 и 92/2023, у даљем тексту: Закон), накнада за коришћење јавне површине је накнада за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и изградњу.

У смислу члана 236. став 8. Закона, јавна површина јесте површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима, између осталог и јавна саобраћајна површина.

Сходно члану 240. став 1. Закона, утврђивање накнаде за коришћење јавне површине врши се према површини простора,

односно средства за оглашавање или према техничко-употребним карактеристикама објекта, односно врсти средства за оглашавање, сразмерно одобреном времену коришћења, утврђеног дозволом надлежног органа јединице локалне самоуправе.

Сагласно члану 2. тачка 1) Закона о путевима („Службени гласник РС“, бр. 41/18, 95/18 – др. закон, 92/23 – др. закон, у даљем тексту Закон о путевима), пут је грађевински објекат намењен за саобраћај, односно утврђена површина коју као саобраћајну површину могу да користе сви или одређени учесници у саобраћају, под условима одређеним овим законом и другим прописима.

Општински пут је јавни пут који саобраћајно повезује територију општине, односно града, као и територију општине, односно града, са мрежом државних путева (члан 2. тачка б) Закона о путевима).

Одредбом члана 16. Закона о путевима, уређено је да део државног или општинског пута који, по изградњи или реконструкцији, не припада изграђеном или реконструисаном државном или општинском путу, не сматра се делом тог пута. Ако се део јавног пута из става 1. тог члана не користи за саобраћај, управљач јавног пута дужан је да у року од 30 дана од дана настале промене о томе обавести орган надлежан за вођење јединствене евиденције непокретности у јавној својини који ће у року од 30 дана од дана пријема обавештења одлучити о начину и условима коришћења земљишта на коме се тај пут налази.

Према члану 81. Закона о путевима, ако постојећи јавни пут, односно његов део треба изместити због грађења другог објекта (железничка инфраструктура, рудник, каменолом, акумулационо језеро, аеродром и сл.), јавни пут, односно његов део који се измешта, мора бити изграђен са елементима који одговарају категорији тог пута. Трошкове измештања јавног пута, односно његовог дела из става 1. овог члана, сноси инвеститор објекта због чије изградње

се врши измештање јавног пута, односно његовог дела, ако се другачије не споразумеју инвеститор и управљач јавног пута.

Сходно наведеном, мишљења смо да у случају да се део постојећег јавног пута (конкретно ОП 312 од координата  $X=4917688.381$ ,  $Y=7446066.4679$ ) измешта због грађења другог објекта (у конкретном случају, изградње јужног ободног канала реке Пештан) нема основа за утврђивање накнаде за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и изградњу, имајући у виду да се трајно обуставља саобраћај на делу пута, односно тај део пута губи функцију јавног пута, а инвеститор има обавезу да измести јавни пут и сноси одговарајуће трошкове. Наиме, накнада за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и изградњу се утврђује по  $m^2$  простора који се користи, сразмерно времену коришћења.

**8. Утврђивање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине за време привременог прекида обављања делатности** (Мишљење Министарства финансија, бр. 168337 2023 10520 004 000 011 001 од 02.2.2024. год.)

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

Према члану 138. став 1. Закона, обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине из члана 134. став 1. тачка 1)



овог закона, дужан је да поднесе пријаву са подацима од значаја за утврђивање накнаде органу јединице локалне самоуправе у чијој су надлежности утврђивање, контрола и наплата јавних прихода до 31. јула сваке године за коју се утврђује накнада.

Пријава из става 1. овог члана подноси се и у случају промене података који су од утицаја на утврђивање накнаде, у року од 15 дана од дана настанка промене (члан 138. став 3. Закона).

Законом о изменама и допунама Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 92/2023, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама Закона), који се примењује од 1. јануара 2024. године, измењене су, између осталог, одредбе члана 134. став 1. тачка 1) Закона, члан 138. Закона и прописан нови члан 138а.

У складу са чланом 28. Закона о изменама и допунама Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 92/2023), уређено је да накнаду за заштиту и унапређивање животне средине не плаћа предузетник за време прекида обављања делатности које региструје у складу са законом о регистрацији.

У смислу члана 92. став 2. Закона о изменама и допунама Закона, поступци утврђивања, наплате и контроле накнада који су започети до дана почетка примене овог закона, окончаће се по прописима по којима су започети.

Према томе, на поступке утврђивања накнаде за заштиту и унапређивање животне средине, који су започети пре 01.01.2024. године, примењује се Закон. Дакле, према нашем мишљењу, и за периоде утврђивања накнаде пре 2024. године, када није било посебно законом уређено да накнаду за заштиту и унапређивање животне средине не плаћа предузетник за време прекида обављања делатности, накнада се не утврђује за време прекида обављања делатности под условом да је прекид обављања делатности

регистрован у складу са прописима којима се уређује регистрација привредних субјеката. Наиме, предузетник за време привременог прекида обављања делатности не обавља активност (делатност) и не може да врши утицај на животну средину. Такође, напомињемо да је предузетник био дужан да о (привременом) прекиду обављања делатности обавести надлежни орган јединице локалне самоуправе у року од 15 дана од дана настанка промене имајући у виду да се ради о податку који је од значаја за утврђивање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине.

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

### 1. Примена члана 13. Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Швајцарском, а у вези пореског третмана капиталног добитка који оствари физичко лице, резидент Швајцарске, продајом удела у српском друштву са ограниченом одговорношћу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001063656 2024 10520 004 000 011 003 од 21.3.2024. год.)

С тим у вези, постављате питање, да ли је за примену одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања са Швајцарском (у конкретном случају, члана 13. уговора) довољна (определујућа) потврда о резидентности Швајцарске физичког лица које је остварило капитали добитак или је за потребе примене уговора релевантна и чињеница да ли Швајцарска, као држава уговорница, наплаћује порез на капитални добитак?

Између Савета министара Србије и Црне Горе и Швајцарског савезног већа закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Службени лист СЦГ - Међународни уговори“, бр. 11/05, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2007. године.

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

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 непокретне имовине 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 покретне имовине која чини део имовине намењене за пословање сталне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретне имовине која припада сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне 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 возила који се користе у међународном саобраћају или од покретне имовине која служи за коришћење тих поморских бродова, ваздухоплова или друмских возила опорезује се само у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа.

4. Добитак од отуђења акција акционарског капитала компаније чија се имовина посредно или непосредно углавном састоји од непокретне имовине која се налази у држави уговорници, може се опорезивати у тој држави.

5. Добитак од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. 2, 3. и 4. овог члана, опорезује се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину.“

Имајући у виду наведено, у конкретном случају који наводите у вашем допису, а сходно наведеном члану 13. став 5. Уговора, уколико физичко лице, резидент Швајцарске на територији Републике Србије оствари капитални добитак продајом удела у резидентном привредном друштву, право опорезивања капиталног добитка који је том приликом остварен, подлеже опорезивању само у држави резидентности продавца, односно у Швајцарској. Наиме,

изузети наведени у члану 13. (Капитални добитак) ст. 1, 2, 3. и 4. Уговора (на основу којих би право опорезивања, под условима наведеним у тим ставовима, припало Републици Србији) не односе се 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 само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања капиталног добитка само у Швајцарској), неопходно да нерезидентно физичко лице резидент Швајцарске (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) надлежним пореским органима Републике Србије, приложи потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Швајцарске) потписану и оверену од стране надлежних пореских органа Швајцарске - на основу члана 3. (Опште дефиниције) став 1. тачка (8) Уговора, то је директор Савезне Пореске администрације, односно његов овлашћени представник.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 138/22) нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу који је прописан Правилником о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности („Службени гласник РС“, бр. 80/10) или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Швајцарске).

Уколико нису испуњени наведени услови, примениће се одговарајуће одредбе Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01 ... 6/23) које предвиђају опорезивање капиталног добитка у Републици Србији.

Из наведеног произилази да за примену одредаба Уговора (у конкретном случају, одредбе члана 13. став 5. Уговора који прописује опорезивање капиталног добитка само у држави резидентности продавца удела, односно само у Швајцарској) није од значаја да ли Швајцарска опорезује капитални добитак који од продаје удела у српском друштву са ограниченом одговорношћу оствари резидент Швајцарске.

**2. Порески третман камате коју резидентно правно лице исплаћује резиденту Народне Републике Кине која се (камата) сходно члану 11. (Камата) став 3. Уговора о избегавању двоструког опорезивања опорезује само у Народној Републици Кини (ово уз испуњење услова наведених у члану 1. (Камата) став 3. Уговора)**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000387829 2023 10520 004 000 011 004 од 08.3.2024. год.)

I Сагласно одредби члана 40. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу камата.

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и да докаже да је нерезидент стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом

о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

II Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Народне Републике Кине закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СРЈ - Међународни уговори“, бр. 2/97, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1998. године.

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

Уговор је, са почетком примене од 1. јануара 2023. године, измењен решењима из Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/18).

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06) 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 1. (Камата) ст. 1, 2. и 3. прописује:

„1. Камата коју настаје у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији - ово зато јер је исплатилац камате резидент Републике Србије), а исплаћује се резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Народне Републике Кине) може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Народној Републици Кини).

2. Камата се може опорезивати и у држави уговорници у којој настаје (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе, али ако је прималац стварни власник камате, разрезан порез не може бити већи од 10 одсто бруто износа камате. Надлежни органи држава уговорница договарају се о начину примене овог ограничења.

3. Изузетно од одредаба става 2. овог члана, камата која настаје у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) изузима се од опорезивања у тој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) ако је оствари и стварно поседује влада друге државе уговорнице (у конкретном случају, Влада Народне Републике Кине), њена политичка јединица или локална власт или било која банка те владе, њене политичке јединице или локалне власти.“

С обзиром на изнето, у конкретном случају који наводите у вашем захтеву, камата коју у Републици Србији оствари резидент Народне Републике Кине се, сходно члану 1. (Камата) став 3. Уговора (као и уз презентовање валидне потврде о резидентности<sup>1</sup>) опорезује само у Народној Републици Кини (али не и у Републици Србији као држави извора камате).

Ово под условом да су испуњени услови из члана 1. (Камата) став 3. Уговора, односно да је Народна Република Кина непосредни (а не преко посредника/трећег лица) и стопроцентни власник Банке која остварује камату из Републике Србије.

Утврђивање наведених чињеница није у непосредној надлежности Министарства финансија, већ надлежних органа Пореске управе (подразумева се, уколико је то потребно, у сарадњи са Министарством финансија надлежним за изворно тумачење одредаба Уговора).

За детаљније информације о пореском третману камате у смислу примене одговарајућих одредаба Уговора о којима је претходно било говора, упућујемо на службена мишљења Министарства финансија бр:

- 430-01-00622/2017-04 од 20.11.2017. године;

- 430-00-513/2019-04 од 3.3.2020. године.

<sup>1</sup> Као једног (поред доказа о стварном власништву) од општих услова за остваривање погодности из Уговора (у конкретном случају: опорезивања камате само у Народној Републици Кини).



---

## ФИСКАЛИЗАЦИЈА

### **1. Евидентирање промета на мало преко електронског фискалног уређаја приликом продаје туристичких путовања** (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00581/2022-04 од 04.3.2024. год.)

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

Према члану 4. ЗФ, обвезник фискализације је сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и сваки обвезник пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, који врши промет на мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира сваки појединачно остварени промет на мало

и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет на мало, преко електронског фискалног уређаја.

Чланом 5. став 1. ЗФ прописано је да је фискални рачун фискални документ којим се потврђује да је појединачно остварени промет на мало, укључујући и примљени аванс за будући промет на мало, евидентиран у електронском фискалном уређају.

Истим чланом ставом 2. тачка 16) ЗФ прописано је да фискални рачун, између осталог, садржи и позив на број другог фискалног рачуна, односно другог релевантног документа, уколико постоји потреба.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21, 117/21, 51/22, 141/22 и 85/23, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Чланом 2. ст. 1. и 3. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, 99/21, 10/22, 49/22, 50/22 и 57/22, у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, као податак о врсти фискалног рачуна, наводи један од следећих података: промет или аванс. Рачуном за аванс сматра се фискални рачун који се издаје ради евидентирања примљеног аванса за промет на мало.

Одредбом члана 6. Правилника прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) ЗФ, на фискалном рачуну наводи један од следећих података, зависно од средства плаћања којим купац, односно корисник услуга плаћа испоручена добра, односно пружене услуге:

- 1) „готовина“ - ако се плаћање врши готовим новцем (новчаницама и кованим новцем);
- 2) „инстант плаћање“ - ако се плаћање врши инстант трансфером одобрења на продајном месту;
- 3) „платна картица“ - ако се плаћање врши платном картицом;
- 4) „чек“ - ако се плаћање врши чеком;
- 5) „пренос на рачун“ - ако се плаћање врши налогом за уплату или налогом за пренос;
- 6) „ваучер“ - ако се плаћање врши ваучером, новчаним боновима, интерним картицама или сличним средством плаћања;
- 7) „друго безготовинско плаћање“ - ако се плаћање врши безготовински другим средством плаћања које се сматра дозвољеним у Републици Србији, у складу са законом.

Изузетно од става 1. овог члана, електронски фискални уређај преко којег се евидентира промет услуге предаје хране и пића за конзумацију на лицу места у смислу прописа којим се уређује порез на додату вредност и промет хране и пића који се врши у објекту пекаре, без обзира на то да ли се преко тог електронског фискалног уређаја евидентира и други промет на мало, мора за евидентирање начина плаћања да има искључиво следеће опције:

- 1) „готовина“ - ако се плаћање врши готовим новцем (новчаницама и кованим новцем), инстант трансфером одобрења на продајном месту, платном картицом и чеком;
- 2) „пренос на рачун“ - ако се плаћање врши налогом за уплату или налогом за пренос;
- 3) „ваучер“ - ако се плаћање врши ваучером, новчаним боновима, интерним картицама или сличним средством плаћања;
- 4) „друго безготовинско плаћање“ - ако се плаћање врши безготовински другим средством плаћања које се сматра дозвољеним у Републици Србији, у складу са законом.

У случају да купац, односно корисник услуга, испоручена добра, односно пружене услуге плаћа користећи више од једног начина плаћања, обвезник фискализације, преко електронског

фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) Закона, на фискалном рачуну може навести и више података из ст. 1. и 2. овог члана, при чему је у обавези да искаже и плаћене износе подељене по појединачним начинима плаћања.

Чланом 11. став 1. тачка 2) Правилника прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, на фискалном рачуну исказује позив на број другог фискалног рачуна, односно релевантног документа, у смислу члана 5. став 2. тачка 16) Закона, у случају издавања рачуна за промет на мало, у смислу члана 2. став 1. тачка 1) овог правилника, у оквиру кога је плаћање извршено путем аванса, у целости или делимично, када се исказује позив на јединствени редни број једног или више рачуна за аванс, у смислу члана 2. став 1. тачка 2) овог правилника.

Према ст. 4. и 5. истог члана Правилника, прописано је да обвезник фискализације, у случају издавања рачуна за аванс који се односи на плаћање извршено у складу са чланом 6. став 1. тачка 5) овог правилника, у рачуну исказује поред података из члана 5. став 2. тачка 12) Закона и датум када су средства пренета на рачун обвезника фискализације. Рачун из става 4. овог члана може се издати најкасније наредног радног дана од дана пријема авансне уплате.

Одредбом члана 13. ст. 1. и 2. Правилника прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, фискални рачун издаје купцу добара, односно кориснику услуга у штампаној форми, а која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са 10. став 1. Закона. Обвезник фискализације може фискални рачун из става 1. овог члана доставити електронским путем, искључиво уз сагласност купца добара, односно корисника услуге.

Имајући у виду да лица која обављају делатност из гране делатности 79.1 (Делатност путничких агенција и туроператора) нису

ослобођена од обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја наведеном уредбом, лице које продаје туристичка путовања у обавези је да промет на мало - продају туристичких путовања евидентира преко електронског фискалног уређаја, и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет наведених услуга.

Када је у питању моменат евидентирања преко електронског фискалног уређаја примљеног аванса за будући промет на мало, у случају када корисник услуге - туристичког путовања изврши плаћање за наведену услугу пре њеног промета (авансно плаћање), без обзира да ли је плаћање извршено једнократно или на рате (једна или више авансних уплата), обвезник фискализације дужан је да изда рачун за аванс Аванс Продаја, који се издаје ради евидентирања примљеног аванса за будући промет на мало, и то у тренутку када су средства пренета на рачун обвезника фискализације - туристичке агенције. У рачуну за аванс наводи се и један од следећих података, зависно од средства плаћања којим корисник услуга плаћа будући промет („готовина“ - ако се плаћање врши готовим новцем (новчаницама и кованим новцем); „инстант плаћање“ - ако се плаћање врши инстант трансфером одобрења на продајном месту; „платна картица“ - ако се плаћање врши платном картицом; „чек“ - ако се плаћање врши чеком; „пренос на рачун“ - ако се плаћање врши налогом за уплату или налогом за пренос; и др.). Уколико се рачун за аванс издаје наредног радног дана од дана пријема авансне уплате, обвезник фискализације дужан је да поред датума издавања авансног рачуна искаже и датум када су средства пренета на рачун обвезника фискализације.

Када је у питању моменат евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја приликом продаје туристичких путовања, мишљења смо да обвезник фискализације - туристичка агенција може да евидентира тај промет на дан када

је корисник услуге добио од туристичке агенције документ о праву да крене на уговорено путовање сходно програму путовања, а најкасније на дан када је извршена (завршена) туристичка услуга према програму путовања, издавањем (коначног) фискалног рачуна Промет Продаја. Обвезник фискализације, приликом издавања коначног фискалног рачуна Промет Продаја, у фискалном рачуну исказује позив на јединствени редни број једног или више рачуна за аванс уколико је плаћање туристичке услуге извршено у целисти или делимично пре евидентирања промета на мало - продаје туристичког путовања.

Обвезник фискализације издаје фискални рачун кориснику услуга у штампаној форми, која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. ЗФ. Алтернативно, обвезник фискализације може фискални рачун да достави кориснику услуге и електронским путем, искључиво уз сагласност корисника услуге.

Поред тога напомињемо, обвезник фискализације, који је истовремено и обвезник ПДВ у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. Закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: ЗПДВ), дужан је да за порески период у којем је настала пореска обавеза за ПДВ по основу продаје туристичког путовања и с тим у вези обавеза евидентирања преко електронског фискалног уређаја примљеног аванса, односно извршеног промета, обрачуна и плати ПДВ у складу са ЗПДВ.

## **2. Евидентирања вишенаменских ваучера преко електронског фискалног уређаја приликом њиховог издавања**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000054979 2024 10520 004 000 011 004 од 29.02.2024. год.)

Чланом 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗФ) предмет фискализације

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

Чланом 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и сваки обвезник пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, који врши промет на мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира сваки појединачно остварени промет на мало и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет на мало, преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно прописима који регулишу област пореза на додату вредност дефинисана је подела вредносних ваучера који могу бити једнонаменски и вишенаменски.

Једнонаменским вредносним ваучером сматра се вредносни ваучер за који су место испоруке добара, односно место пружања

услуга на које се вредносни ваучер односи и износ ПДВ који се за промет тих добара, односно услуга обрачунава и плаћа у складу са овим законом познати у тренутку издавања вредносног ваучера.

Вишенаменски вредносни ваучер је вредносни ваучер који није једнонаменски вредносни ваучер, тј. ваучер за који место промета добара и/или услуга на које се ваучер односи и износ ПДВ-а који се за промет тих добара или услуга обрачунава у складу са прописима који регулишу област пореза на додату вредност нису познати у тренутку издавања ваучера.

Према претходно наведеним дефиницијама једнонаменских и вишенаменских вредносних ваучера, као и према наведеним одредбама ЗФ, приликом издавања вишенаменских вредносних ваучера не врши се евидентирање тако издатих ваучера преко електронског фискалног уређаја, имајући у виду да код издавања вишенаменских вредносних ваучера нису познати сви елементи релевантни за евидентирање промета преко електронског фискалног уређаја као код једнонаменског ваучера (место испоруке добара, односно место пружања услуга на које се вредносни ваучер односи и износ ПДВ који се за промет тих добара, односно услуга обрачунава и плаћа), па самим тим издавање вишенаменских вредносних ваучера се не може сматрати прометом на мало сагласно члану 3. ЗФ).

Такође, напомињемо да се у случају када се у замену за стварну испоруку добара или услуга предаје вишенаменски ваучер, овакав промет евидентира преко електронског фискалног уређаја када је извршена стварна испорука под условом да се у конкретном случају ради о промету на мало.

### **3. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја приликом пружања туристичких услуга претежно правним лицима (организација конгресног**



**туризама), као и пружања туристичких услуга физичким лицима, у једном пословном простору**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000177533 2023 10520 004 000 011 004 од 22.02.2024. год.)

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

Чланом 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и сваки обвезник пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, који врши промет на мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира сваки појединачно остварени промет на мало и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући

и примљене авансе за будући промет на мало, преко електронског фискалног уређаја.

Чланом 9. став 1. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације дужан да, пре почетка коришћења електронског фискалног уређаја за издавање фискалних рачуна, Пореској управи електронским путем достави податке о пословним просторима и пословним просторијама у којима ће користити електронски фискални уређај, и то за сваки пословни простор и просторију одвојено.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21, 117/21, 51/22 141/22 и 85/23, даљем тексту: Уредба) одређене су делатности код чијег обављања, због специфичности тих делатности, не постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно наведеној Уредби, за делатност пружања туристичких услуга није прописано ослобођене од обавезе евидентирања оствареног промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о врсти и начину достављања података о пословном простору и пословним просторијама, као и о начину генерисања ознаке пословног простора („Службени гласник РС“, бр. 31/21 и 93/21, у даљем тексту: Правилник), прописано је да је обвезник фискализације дужан да пре почетка коришћења електронског фискалног уређаја за издавање фискалних рачуна у пословном простору и пословној просторији, у смислу члана 2. став 1. тачка 9) ЗФ, Пореској управи достави пријаву са подацима за генерисање јединствене ознаке пословног простора и пословне просторије електронским путем, који садржи податке о пословном простору и пословној просторији, и то за сваки пословни простор и пословну просторију одвојено.

Одредбом члана 3. став 1. тач. 1) и 2) Правилника прописано је да као податак о типу пословног простора и пословне просторије,

из члана 2. став 2. тачка 4) овог правилника, обвезник фискализације наводи један од следећих података:

1) фиксни, у случају обављања делатности на непомичном продајном месту;

2) покретни, у случају обављања делатности на преносивим продајним објектима, покретним средствима или на терену.

Према томе, сагласно наведеним одредбама ЗФ и Правилника, када туристичка агенција врши пружање туристичких услуга претежно правним лицима, у конкретном случају, организацију конгресног туризма, тако остварен промет обвезник фискализације није дужан да евидентира преко електронског фискалног уређаја, имајући у виду да се не ради о промету на мало, сагласно члану 3. ЗФ.

При томе напомињемо да у случају када се туристичке услуге пружају и физичким лицима, обвезник фискализације је дужан да тако остварен промет на мало евидентира преко електронског фискалног уређаја у пословним просторијама, односно пословном простору који је пријављен Пореској управи у складу са претходно наведеним прописима.

С тим у вези, сматрамо да нема сметњи да се у истим пословним просторијама поред издавања фискалног рачуна физичким лицима врши и издавање електронских фактура правним лицима преко СЕФ-а у складу са прописима који регулишу ову област, односно да се исти пословни простор може користи за промет наведених услуга како правним тако и физичким лицима.

Такође напомињемо да нема сметњи да обвезник фискализације постојећи пословни простор подели на два одвојена дела, како наводите у допису, тако да се у једном делу пословног простора врши издавање фактура преко СЕФ-а правним лицима за пружене услуге организације конгресног туризма, а у другом делу пословног простора врши евидентирање промета на мало

физичким лицима преко електронског фискалног уређаја за пружене туристичке услуге.

**4. Да ли постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја оствареног продајом некретнине физичком лицу од стране привредног друштва чија је претежна делатност ослобођена обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00111/2023-04 од 19.02.2024. год.)

Чланом 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, 153/20, 96/21 и 38/22, у даљем тексту: ЗФ) предмет фискализације је промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата. Прометом на мало не сматра се промет извршен изван малопродајног објекта ако је корисник испоручених добара и пружених услуга, односно добара и услуга које ће бити испоручене или пружене случају примљених аванса, правно лице, односно обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и седиште обвезника фискализације који врши промет на мало преко интернета путем даљинске трговине.

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

обвезник пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, који врши промет на мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира сваки појединачно остварени промет на мало и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет на мало, преко електронског фискалног уређаја. Изузетно од става 2. овог члана, Влада може, полазећи од техничких и функционалних карактеристика електронских фискалних уређаја и специфичности одређене делатности, на заједнички предлог министарства надлежног за послове финансија и министарства надлежног за послове трговине, одредити делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја у смислу става 2. овог члана. Обвезник фискализације који обавља делатности ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја актом Владе из става 3. овог члана, а истовремено обавља и делатности које нису изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, дужан је да сваки појединачни промет на мало код обављања делатности које нису обухваћене актом Владе из става 3. овог члана, евидентира преко електронског фискалног уређаја.

Чланом 6. став 4. ЗФ прописано је да обвезник фискализације, осим обвезника фискализације који обавља промет на мало искључиво путем интернета, односно промет на мало сопствених коришћених покретних материјалних средстава, који се определи за коришћење електронског фискалног уређаја из става 3. тачка 2) овог члана, дужан је да у сваком свом пословном простору и пословној просторији којима се додељује јединствена ознака пословног простора и пословне просторије из члана 9. овог закона, обезбеди несметан рад и најмање један електронски фискални уређај из става 3. тачка 1) овог члана.

Сагласно наведеним одредбама ЗФ, када предметно привредно друштво обавља претежну делатност која је ослобођена обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, како наводите у допису, а у конкретном случају врши продају своје имовине (некретнине) физичком лицу, дужан је да тако остварен промет евидентира преко електронског фискалног уређаја, сагласно члану 4. став 4. ЗФ, имајући у виду да се овакав промет сматра прометом на мало који је извршен физичком лицу, као и да се не ради о промету на мало сопствених коришћених покретних материјалних средстава (чл. 3. и 6. став 4. ЗФ).

---

## ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

### РАЧУНОВОДСТВО

1. На који начин се у књиговодству евидентира расход камате и њихово капитализовање под претпоставком да ентитет изградњу непокретности евидентира као производњу употребом класе 9, односно погонског књиговодства?

На који начин се расход камате преношењем преко класе 9 посредно искључује из биланса успеха, односно прецизније речено - с обзиром да расходи камате који су тангирани овим рачуноводственим стандардом остају евидентирани у билансу успеха на позицији финансијских расхода, на који начин долази до тога да се ефекат тих расхода на резултат анулира, а биланс успеха коригује за износ завршеног капитализовања и како се наведено евидентира на крају пословне године?

Молимо да појасните сврху рачуна 630 и 631, као и да укажете како се на финансијске извештаје рефлектује ситуација у којој је конто 631 имао већи промет од конта 630. Ово се дешава у ситуацији када један привредни субјект током процеса градње једне непокретности евидентира промет и продају других непокретности, услед чега може имати истовремено и повећање и смањење залиха готових производа, а у конкретном случају виши износ смањења од повећања вредности залиха готових производа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000121805 2024 10520 016 000 011 004 од 20.3.2024. 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.

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

Трошкови позајмљивања не могу се укључити у набавну вредност било ког средства, већ само оног које се у оквиру МРС 23: *Трошкови позајмљивања*, назива средством које се квалификује. Према дефиницији из МРС 23, средство које се квалификује је средство којем је обавезно потребан значајан временски период да би било спремно за своју намеравану употребу или продају.

Сагласно параграфу 7. МРС 23, зависно од околности, свака од ставки наведених у даљем тексту може бити средство које се квалификује:

- (а) залихе;
- (б) производни погони;
- (ц) постројења за производњу енергије;



- (д) нематеријална средства;
- (е) инвестиционе некретнине;
- (ф) вишегодишњи засади.

Ентитет треба да капитализује трошкове позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује као део набавне вредности тог средства. Ентитет треба да признаје друге трошкове позајмљивања као расходе у периоду у ком су настали (параграф 8. МРС 23).

Параграфом 17. МРС 23 прописано је да ентитет треба да започне капитализацију трошкова позајмљивања, као део набавне вредности средства које се квалификује, на датум почетка капитализације. Датум почетка капитализације је датум када ентитет први пут испуни сваки од наведених услова:

- (а) направи издатке за средство;
- (б) направи трошкове позајмљивања; и
- (ц) предузме активности неопходне да би се средство припремило за планирану употребу или продају.

Додатно указујемо да је одредбама члана 35. став 2. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20, у даљем тексту; Правилник) прописано да се на рачуну 460 - *Обавезе по основу камата и трошкова финансирања*, исказују обавезе по основу расхода камата и осталих финансијских расхода.

Одредбама члана 45. став 4. Правилника прописано је да се на рачуну 562 - *Расходи камата (према трећим лицима)*, исказују се расходи камата по кредитима, по обавезама из дужничко-поверилачких односа, затезне и друге камате, осим камата по основу обавеза према матичном, зависним и осталим повезаним правним лицима.

У складу са чланом 52. ст. 2. и 3. Правилника, прописано је да се на рачуну 630 - *Повећање вредности залиха недовршене производње и услуга и њених производа*, исказује повећање

вредности залиха недовршене производње, недовршених услуга и готових производа на крају извештајног периода у односу на почетак периода, задужењем рачуна 110, 111 и 120. На рачуну 631 - *Смањење вредности залиха недовршене производње и услуга и готових производа*, исказује се смањење вредности залиха недовршене производње, недовршених услуга и готових производа на крају извештајног периода у односу на почетак периода, одобрењем рачуна 110, 111 и 120.

Одредбама члана 66. став 1. Правилника прописано је да правна лица и предузетници који обављају производну делатност у класи 9 обавезно воде основне рачуне 900, 902, групе рачуна 95 и 96 и рачуне 980, 982 и 983.

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

1. Према нашем мишљењу, у конкретном случају правно лице је у обавези да евидентирање расхода камате у пословним књигама изврши у складу са одредбама Правилника, на одговарајућим рачунима (562, односно 460). Дакле, камату која се капитализује требало би прво евидентирати у пословним књигама као финансијски расход (преко рачуна 562 ако није повезано лице), а затим се тај расход преноси у класу 9 и укључује у цену коштања средства које се гради задужењем рачуна 950, а одобрењем рачуна за преузимање трошкова.

2. Овим путем поново указујемо да је начин евидентирања пословних промена у пословним књигама привредних субјеката ближе уређен Правилником. Правна лица и предузетници исказују стање и промене имовине, капитала и обавеза, расходе и приходе и утврђују резултате пословања према садржини појединих рачуна у Правилнику. На крају године, када се буде вршило закључивање књига у класи 9, повећање вредности залиха недовршене производње ће се евидентирати на рачунима 110/630 у складу са Правилником.

3. Као што је претходно наведено, у складу са чланом 52. ст. 2. и 3. Правилника, прописано је да се на рачуну 630 - *Повећање вредности залиха недовршене производње и услуга и готових производа*, исказује повећање вредности залиха недовршене производње, недовршених услуга и готових производа на крају извештајног периода у односу на почетак периода, задужењем рачуна 110, 111 и 120. На рачуну 631 - *Смањење вредности залиха недовршене производње и услуга и готових производа*, исказује се смањење вредности залиха недовршене производње, недовршених услуга и готових производа на крају извештајног периода у односу на почетак периода, одобрењем рачуна 110, 111 и 120.

Додатно указујемо да уколико рачун 631 има већи промет од рачуна 630 (веће је смањење залиха недовршене производње, услуга и готових производа, у односу на повећање - нпр. завршен је објекат и активиран као основно средство), то ће утицати на смањење стране прихода у Билансу успеха. Међутим, треба имати у виду да може доћи до повећања друге стране прихода (нпр. ако је то средство продато) или ако је остварен приход из групе 62 (*Приходи од активирања учинака и робе*), односно уколико је то средство активирано као сопствено основно средство.

На крају, желимо да укажемо да су, сагласно члану 43. став 2. Закона, законски заступник, орган управљања и надзорни орган правног лица у складу са законом, односно предузетник, као и одговорно лице из члана 15. овог закона, односно одговорно лице из члана 16. став 4. овог закона, делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени, колективно одговорни за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању и консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању. С тим у вези, у конкретном случају, правно лице је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом

рачуноводственом регулативом, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са том 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. Рачуноводствени третман условљене донације (бесповратна буџетска средства), као и начин евидентирања те донације у пословним књигама Научно-технолошког парка**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000845924 2024 10520 016 000 011 004 од 20.3.2024. 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:

- „Научно-технолошки парк регистрован је у АПР-у као друштво са ограниченом одговорношћу. Наш оснивач је у 100% износу Аутономна покрајина Војводина. Иако нисмо директни ни индиректни корисници буџета, ипак смо у 2023. години остварили бесповратна буџетска средства као условљену донацију, са условом да уложимо у инвестиције, односно за одређене грађевинске радове и набавку опреме.

- Напомињемо да смо по рачуноводственој регулативи у систему разврставања разврстани као мало правно лице у 2023. години, које користи МСФИ за МСП. У 2022. години смо били микро правно лице.”

Питање: Молимо да нам дате мишљење како да прокњижимо наведена средства из условљене донације, које смо заиста и искористили за грађевинске радове и набавку опреме. Да ли са конта 495 треба да прокњижимо целокупан износ на конто 643, с обзиром да смо целокупан износ средстава и утрошили?

На основу свега наведеног, указујемо на следеће:

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

Сагласно члану 25. став 1. Закона, прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у

финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП. Такође, Законом је дата могућност и микро правним лицима да могу да одлуче да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима примењују МСФИ или МСФИ за МСП.

Додатно указујемо да је одредбама члана 38. став 5. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник) прописано да се на рачуну 495 - *Одложени приходи и примљене донације*, исказују примљене донације и државна давања у складу са рачуноводственом политиком.

Такође, одредбама члана 53. став 3. Правилника, предвиђено је да се на рачуну 641 - *Приход по основу условљених донација*, исказују укидања одложених прихода, у складу са рачуноводственом политиком.

Одредбама одељка 24.1 (*Државна давања*) МСФИ за МСП (који, у конкретном случају, примењује Научно-технолошки парк приликом састављања редовних годишњих финансијских извештаја) прописано је рачуноводствено обухватање свих државних давања. Државно давање је помоћ државе у облику преноса ресурса ентитету по основу испуњених одређених услова у прошлости или будућности који се односе на пословне активности ентитета.

У складу са одељком 24.4 МСФИ за МСП, ентитет треба да признаје државна давања на следећи начин:

(а) давања која не намећу примаоцу услове у вези са одређеним будућим резултатима се признају као приход приликом признавања потраживања по основу давања;

(б) давања која намећу примаоцу услове у вези са одређеним будућим резултатима се признају као приход само када се испуне услови у вези са резултатима; и

(ц) давања добијена пре испуњавања критеријума признавања прихода се признају као обавеза.

Под будућим резултатима, у вези са претходно цитираним одредбама одељка 24.4 МСФИ за МСП, према нашем разумевању, на мисли се на остваривање будућих финансијских резултата од стране примаоца, већ на испуњавање одређених критеријума, односно услова задатих од стране државе или другог даваоца. У суштини, реч је о условима који, уколико се не испуне, могу довести до обавезе враћања државног давања. Управо у вези са тим, у зависности од наведеног критеријума, правно лице треба да одреди да ли је конкретно давање условљено или не јер од тога зависи моменат признавања прихода.

Уколико је давање условљено будућим резултатима примаоца, признавање прихода се одлаже (евидентирање се врши на рачуну 495 у складу са Правилником), до момента када постане извесно да су услови испуњени, односно када постане извесно да неће постојати обавеза враћања примљеног државног давања. Даље, уколико је у конкретном случају једини услов за примљену донацију био да Научно-технолошки парк исту уложи у инвестиције, односно за одређене грађевинске радове и набавку опреме (а не нпр. да поред тога не сме отуђити поменуту опрему у периоду од пет година и да исту мора користити за обављање делатности и/или сл.), мишљења смо да нема сметњи да се изврши признавање прихода (преносом са рачуна 495) у пословним књигама (у оквиру одговарајућег аналитичког рачуна групе 64 сагласно Правилнику) по испуњавању наведених услова, односно по окончању грађевинских радова и набавци опреме.

Додатно напомињемо да обвезници који примењују МСФИ за МСП немају могућност признавања прихода на систематској основи током периода амортизовања, већ се уместо тога примењује опште правило где се давање или одмах признаје као приход периода (ако није условљено) или се одлаже све до момента испуњења дефинисаних услова (што је конкретан случај).

На крају, желимо да укажемо да су, сагласно члану 43. став 2. Закона, законски заступник, орган управљања и надзорни орган

правног лица у складу са законом, односно предузетник, као и одговорно лице из члана 15. овог закона, односно одговорно лице из члана 16. став 4. овог закона, делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени, колективно одговорни за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању и консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању. С тим у вези, у конкретном случају, Научно-технолошки парк је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом рачуноводственом регулативом (МСФИ за МСП), док је крајња одговорност ревизора (уколико је друштво обвезник ревизије) 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.

**3. Рачуноводствени третман субвенција које привредно друштво („Друштво“) прима из буџета Републике Србије, као и начин евидентирања поменутих субвенција у пословним књигама овог друштва**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000930139 2024 10520 016 000 011 004 од 12.3.2024. 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:

- „Основна (претежна) делатност регистрована у АПР-у 70.10 - Управљање економским субјектом, са 100% учешћем оснивача у оснивачком капиталу Друштва.

- Наиме, чланом 8. оснивачког аката дефинисано је да „Друштво“, у оквиру обављања своје делатности, прибавља средства из извора: 1) буџет Републике Србије; 2) финансијских зајмова и кредита; 3) прихода које оствари пословањем; 4) донација и спонзорстава; 5) других извора у складу са законом.

- У циљу обављања делатности „Друштва“ у 2023. години, Министарство науке, технолошког развоја и иновација и „Друштво“ закључили су Уговор о начину коришћења, динамици исплате и контроли наменског трошења средстава буџетске субвенције. Овим финансијским уговором уређен је распоред, начин коришћења, динамика исплате средстава, контрола наменског трошења средстава субвенције, достављање извештаја о трошењу средстава буџетске субвенције и друга питања од значаја за законито коришћење субвенције, а све у складу са постојећим уговором и одредбама Закона о контроли државне помоћи („Службени гласник РС“, бр. 73/19). Овим Уговором, „Друштво“ се обавезало да ће средства наменски користити у складу са Годишњим планом пословања и финансијским планом за 2023. годину, усвојеним од стране оснивача.

- С обзиром на статус, као и предвиђени убрзани раст и развој „Друштва“ (повећање броја запослених, повећање пословних прихода, повећање вредности укупне активе), а све у циљу благовременог завршетка комплетних радова на изградњи Кампуса, „Друштво“ се у својим рачуноводственим политикама (у фази израде) определило за потпуну примену пуних МРС и МСФИ, са обавезом примене на финансијске извештаје за 2023. годину.

- На основу међународног рачуноводственог стандарда МРС 20 - Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивања државне помоћи, „Друштво“ се определило за приступ рачуноводственог евидентирања државних давања по методи одложених прихода, по коме се државно давање рачуноводствено евидентира у корист рачуна 495 - Одложени приходи и примљене донације, а признавање прихода врши се по систематској основи током периода у коме се евидентирају трошкови.

Питање:

1. Да ли се признавање прихода по основу додељене субвенције може вршити на системској основи, у сагласности са усвојеном рачуноводственим политикама „Друштва“, односно да се разграничени приход евидентира на пасивним временским разграничењима (конто 495), те да се признаје у билансу успеха паралелно (конто 641), када по истом основу настану и припадајући расходи или се

2. приходи морају евидентирати одмах (по уплати субвенције од стране надлежног Министарства) на рачуну групе 642 - приходи од премија, дотације, субвенција и др, са истовременим задужењем рачуна групе 241?‘‘

На основу свега наведеног, указујемо на следеће:

Чланом 8. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно

евидентирање, као и спречавање и правовремено откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

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

Додатно указујемо да је одредбама члана 38. став 5. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник) прописано да се на рачуну 495 - *Одложени приходи и примљене донације*, исказују примљене донације и државна давања у складу са рачуноводственом политиком.

Такође, одредбама члана 53. став 3. Правилника, предвиђено је да се на рачуну 641 - *Приход по основу условљених донација*, исказују укидања одложених прихода, у складу са рачуноводственом политиком.

Одредбама параграфа 7. МРС 20: *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи* (у даљем тексту: МРС 20) прописано је да државна давања, укључујући немонетарна давања по фер вредности, не треба да се признају све док не постоји оправдана увереност:

(а) да ће се ентитет придржавати услова повезаних са давањима; и

(б) да ће давање бити примљено.

Према општем правилу из параграфа 12. МРС 20, државно давање се признаје на систематској основи у Билансу успеха током периода у којима ентитет признаје као расход повезане трошкове које треба покрити из тог давања (тзв. приходни приступ).

Дакле, основним параграфима 12. и 20. МРС 20 дефинисан је искључиво приходни приступ, што указује да са аспекта правилне примене МРС 20 постоји само један приступ који би требало применити, а то је управо приходни приступ.

У складу са параграфом 20. МРС 20 државно давање које се прима као надокнада за настале расходе или губитке или у сврху пружања директне финансијске подршке ентитету са којом нису повезани будући трошкови се признаје у Билансу успеха периода у којем се прима.

Према параграфу 24. МРС 20, државна давања повезана са средствима, укључују и немонетарна давања по фер вредности, исказују се на један од два начина:

1) као одложени приход по основу давања, уз признавање прихода на систематској основи током периода амортизовања средства, или

2) умањењем набавне вредности средства, тј. одузимањем износа давања приликом израчунавања књиговодствене вредности средства (на овај начин давање се индиректно признаје у Билансу успеха на систематској основи путем умањених расхода амортизације током корисног века употребе).

Оба поступка (начина) су прихватљива и дозвољена сагласно МРС 20, а на обвезницима је да одреде (рачуноводственим политикама) који ће применити (што је, у конкретном случају, „Друштво“ и учинило избором првог начина). Приликом овог избора треба имати у виду да је ефекат на резултат у Билансу успеха у оба случаја исти. Наиме, у првом случају биће исказивани већи приходи, али и већи расходи амортизације по периодима, док ће у

другом случају приходи и расходи бити мањи, али ефекат на резултат остаје свакако исти.

Сагласно параграфу 39. МРС 20, у Напоменама уз финансијске извештаје потребно је обелоданити следеће:

(а) усвојену рачуноводствену политику у вези са државним давањима, укључујући усвојене методе презентације у финансијским извештајима;

(б) природу и обим државних давања признатих у финансијским извештајима и указивање на друге облике државне помоћи од којих је ентитет имао директне користи; и

(ц) неиспуњене услове и друге потенцијалне обавезе повезане са државном помоћи која је призната.

Имајући у виду све наведено, мишљења смо да средства (дате субвенције) одређена буџетом РС, а која, сагласно Годишњим планом пословања и финансијским планом за 2023. годину, користи „Друштво“ треба да буду евидентирана као државна давања у складу са одредбама МРС 20.

Посматрано са рачуноводственог аспекта, мишљења смо да нема сметњи да „Друштво“ признавање прихода по основу додељене субвенције врши на систематској основи, у складу са усвојеним рачуноводственим политикама друштва, односно да се разграничени приход евидентира на пасивним временским разграничењима (рачун 495), те да се признаје у Билансу успеха паралелно (на рачуну 641), када по истом основу настану и припадајући расходи. Напомињемо да евентуално признавање државних давања (субвенција) у целини у Билансу успеха у тренутку пријема (новца или неког другог облика имовине) не би било у сагласности са рачуноводственим начелом узрочности прихода и расхода и било би прихватљиво само уколико није постојала никаква основа за алоцирање давања на периоде осим по периоду њиховог примања (што према нашем мишљењу није конкретан случај).

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 МАРТУ 2024. ГОДИНЕ**

УРЕДБЕ	
Уредба о изменама и допунама Уредбе о непокретностима за репрезентативне потребе Републике Србије	Сл. гласник РС, бр. 21 од 15. марта 2024.
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „КРОВ 2024”	Сл. гласник РС, бр. 26 од 29. марта 2024.

ОДЛУКЕ	
Одлука о изменама Одлуке о одређивању одговорних лица и тела за управљање програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру инструмента за претприступну помоћ (ИПА II) за период 2014–2020. године	Сл. гласник РС, бр. 17 од 06. марта 2024.
Одлука о измени Одлуке о одређивању органа, лица и тела за управљање програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру инструмента за претприступну помоћ (ИПА III) за период 2021–2027. године	Сл. гласник РС, бр. 17 од 06. марта 2024.

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о изменама и допунама Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	<i>Сл. гласник РС, бр. 26 од 29. марта 2024.</i>
ОСТАЛО	
ИЗНОС месечне основице доприноса за обавезно здравствено осигурање лица за која се средства за уплату доприноса обезбеђују у буџету Републике Србије за 2024. годину	<i>Сл. гласник РС, бр. 18 од 08. марта 2024.</i>



CIP – Каталогизација у публикацији  
Народна библиотека Србије, Београд

336

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

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