



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 6
јун 2025.
година LXV
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 6
јун 2025.
година LXV
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, први потпредседник Владе и министар финансија

Уређивачки одбор
Ана Панчић, др Драган Демировић,
Снежана Карановић

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2025 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман промета који обвезник ПДВ врши за службене потребе дипломатских и конзуларних представништва..... 7
2. Утврђивање времена промета електричне енергије када испоруку врши обвезник ПДВ – снабдевач крајњем купцу 9

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета експертских услуга који се финансира средствима донације у складу са конкретним споразумом..... 13
 2. Порески третман промета услуга из области спорта са аспекта Закона о порезу на додату вредност 14
 3. Утврђивање права на одбитак претходног пореза, са становишта Закона о порезу на додату вредност 18
 4. Квалификација промета, односно опредељивање да ли је реч о промету добара или промету услуга, који се врши на основу уговора о лизингу 22
 5. Порески третман промета услуга давања у закуп пословног простора са становишта Закона о порезу на додату вредност 24
 6. Опредељивање пореске стопе ПДВ за промет одређених медицинских средстава 27
-

7. Опредeљивање промета из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о порезу на додату вредност	29
8. Примена пореских ослобођења из члана 24. став 1. тач. 9), 10), 11) и 17) Закона о порезу на додату вредност	33
9. За новчана средства која су наплаћена у складу са пресудом суда и која представљају накнаду штете , не постоји обавеза обрачунавања ПДВ.....	36
10. Услови за остваривање права на одбитак претходног пореза за обвезнике ПДВ	37
11. Примена члана 6. став 1тачка 1) Закона о порезу на додату вредност.....	40
12. Опредeљивање пореске стопе ПДВ за промет пекарских производа и других добара	44
13. Утврђивање права на одбитак претходног пореза по основу набавки за сврху реновирања објеката и исправка одбитка претходног пореза по основу улагања у туђе објекте у складу са чланом 32. ЗПДВ	46

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман примања које физичко лице оствари у случају преноса новчаних средстава од стране родитеља детету.....	53
2. Порески третман прихода по основу продаје акција.....	54

3. Остваривање права на пореско ослобођење по основу запошљавања квалификованих новозапослених лица у случају када се смањи број запослених код послодавца	58
--	----

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман зајма примљеног у дигиталној имовини, са аспекта закона који уређује опорезивање добити правних лица	63
2. Право на пореско ослобођење из члана 50а Закона остварује се по основу улагања у набавку непокретности у износу који је плаћен добављачу	76
3. Право на остваривање права на порески кредит из члана 52. Закона условљено је исплатом дивиденде и плаћањем пореза по одбитку од стране нерезидентне централе	78

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Порески третман непокретности у својини Српске православне цркве	81
---	----

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман прихода које резидентно правно лице исплаћује физичком лицу - нерезиденту, по основу пружања услуга програмирања из Велике Британије	85
---	----

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Остваривање права на коришћење ослобођења по основу запошљавања лица са инвалидитетом95

ПОДСЕТНИК

- Финансијски прописи донети у јуну 2025. године.....97
-

ЈАВНИ ПРИХОДИ ПОРЕЗИ

1. Порески третман промета који обвезник ПДВ врши за службене потребе дипломатских и конзуларних представништва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002649241 2025 10520 004 000 020 014 од 18. јуна 2025. године)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16) 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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: ЗПДВ) прописано је пореско ослобођење за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на добра и услуге намењене за:

(1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;

(2) службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговором;

(3) личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништава, укључујући и чланове њихових породица;

(4) личне потребе страног особља међународних организација, укључујући чланове њихових породица, ако је то предвиђено међународним уговором.

Сагласно одредби става 11. истог члана ЗПДВ, ослобођење из става 1. тачка 16) подтач. (1) и (3) овог члана остварује се под условом

реципроцитета, а на основу потврде министарства надлежног за иностране послове.

Услов реципроцитета за остваривање пореског ослобођења из члана 24. ЗПДВ, односи се искључиво на промет добара и услуга за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава и личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништава, укључујући и чланове њихових породица и доказује се потврдом Министарства спољних послова.

Према томе, на промет добара и услуга, укључујући и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, који обвезник ПДВ врши за службене потребе немачких дипломатских и конзуларних представништава, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, уз испуњење услова прописаних ЗПДВ и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24).

2. Са аспекта Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1) и 5) 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, 92/23 и 94/24 - у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, односно права коришћења грађевинског земљишта.

Према одредби члана 31. став 1. тачка 2) ЗПИ, порез на пренос апсолутних права не плаћа се кад се преноси право својине на непокретности дипломатских и конзуларних представништава страних држава, односно кад страна држава стиче непокретности за потребе свог дипломатско-конзуларног представништва, под условом реципроцитета.

Према томе, кад дипломатско-конзуларно представништво Савезне Републике Немачке по основу уговора пренесе уз накнаду право својине на објекту свог дипломатско-конзуларног представништва са правом коришћења на припадајућем земљишту, које се налази у Републици Србији, под условом реципроцитета - порез на пренос апсолутних права се не плаћа.

Такође, када Савезна Република Немачка стиче непокретности на територији Републике Србије за потребе свог дипломатско-конзуларног представништва, порез на пренос апсолутних права се не плаћа, под условом реципроцитета.

Напомињемо да је у надлежности Министарства финансија - Сектор за фискални систем, између осталог, давање мишљења о примени пореских прописа уколико у вези са њима постоје недоумице и нејасноће, али не и издавање потврда реципроцитета приликом куповине некретнине за потребе дипломатско-конзуларног представништва. Издавање наведених потврда је у надлежности Министарства правде.

2. Утврђивање времена промета електричне енергије када испоруку врши обвезник ПДВ – снабдевач крајњем купцу
(Мишљење Министарства финансија, бр. 002346641 2025 10520 004 000 011 004 од 30. маја 2025. године)

1. Са становишта Закона о порезу на додату вредност

Сагласно одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: ЗПДВ), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у

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

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

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

Према одредби члана 14. став 1. тачка 5) ЗПДВ, промет добара настаје даном читавања стања примљене воде, електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, у циљу обрачуна потрошње.

Одредбама члана 16. ЗПДВ прописано је да 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 обавеза нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

У складу са наведеним, код испоруке електричне енергије од стране обвезника ПДВ - снабдевача крајњем купцу, време промета електричне енергије настаје даном читавања стања електричне енергије у циљу обрачуна потрошње, при чему је обавеза издавања рачуна уређена чланом 42. ЗПДВ и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24).

2. Са становишта Закона о накнадама за коришћење јавних добара

Према одредби члана 37. став 1. тачка 3. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС” бр. 95/18, 49/19, 86/19 - ускл. дин. износи, 156/20 - ускл. дин. износи, 15/21 - допуна ускл. дин. износа, 15/23 - ускл. дин. износи, 92/23, 120/23 – ускл. дин. износи и 99/24 – ускл. дин. износи, у даљем тексту: Закона) основица накнаде за унапређење енергетске ефикасности је испоручена количина енергије и енергената изражена у мерној јединици kWh за електричну енергију и природни гас.

Сходно члану 39. ст. 1, 3, 11-14. Закона утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену електричну енергију и/или природни гас крајњем купцу/потрошачу врши обвезник накнаде из члана 36. тачка 1) Закона приликом испостављања рачуна за испоручену електричну енергију и/или природни гас.

Количина електричне енергије која је основица за утврђивање накнаде из члана 39. става 1. Закона, утврђује се на основу читавања потрошње преко мерних уређаја на месту примопредаје, у складу са законом којим се уређује област енергетике.

Накнада за унапређење енергетске ефикасности утврђује се као производ количине енергената/енергије испоручене крајњим купцима и висине накнаде из члана 38. Закона.

Према одредби члана 40. ст. 1, 2. и 4. Закона утврђена накнада за унапређење енергетске ефикасности плаћа се најкасније последњег дана у месецу за претходни месец.

Ако је плаћени износ накнаде по месечним обрачунима мањи од износа утврђеног у годишњем обрачуну накнаде, утврђена разлика се плаћа до 31. јануара текуће године за претходну годину.

Ако је плаћени износ накнаде по месечним обрачунима већи од износа утврђеног у годишњем обрачуну, више плаћени износ урачунава се за плаћање месечне обавезе за наредни период.

Сходно одредбама члана 41. Закона обрачун утврђене накнаде за унапређење енергетске ефикасности на прописаном обрасцу, обвезник накнаде доставља органу, односно организацији за финансирање и подстицање енергетске ефикасности, и то:

1) месечни обрачун најкасније последњег дана у месецу за претходни месец;

2) годишњи обрачун најкасније до 31. јануара текуће године за претходну годину.

Обвезник, као прилог уз месечни, односно годишњи обрачун доставља:

1) месечни, односно годишњи обрачун количина енергије, односно енергената испоручених потрошачима или стављених у промет на територији Републике Србије, односно увезених на територију Републике Србије;

2) извештај о извршеним уплатама за период за који доставља обрачун.

Према томе, основица за обрачун накнаде за унапређење енергетске ефикасности је количина електричне енергије која се утврђује на основу читавања потрошње преко мерних уређаја на месту примопредаје, а утврђивање накнаде врши се приликом испостављања рачуна за испоручену електричну енергију.

3. Када је реч о вашим питањима која се односе на обрачун процењене утрошене електричне енергије и издавање докумената по том основу, указујемо да та питања нису у надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета експертских услуга који се финансира средствима донације у складу са конкретним споразумом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002256145 2025 10520 004 000 011 001 од 25. јуна 2025. године)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак петходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено. Процедура за остваривање пореског ослобођења прописана је Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24).

Међутим, на промет експертских (консултантских) услуга који се финансира средствима донације KfW у складу са Споразумом о донацији између KfW, Франкфурт на Мајни и Републике Србије коју представља Министарство привреде (прималац донације), за пројекат „Подстицање конкурентности у руралном простору” (у даљем тексту: Споразум о донацији), ПДВ се обрачунава и плаћа у

складу са Законом, имајући у виду да наведени споразум не садржи основ за пореско ослобођење. Наиме, у члану 1. тачка 1.4 Споразума о донацији наведено је: „Порези и друге јавне накнаде које сноси Прималац и увозне дажбине неће се финансирати из донације.”, док члан 4. Споразума о донацији гласи: „Прималац ће сносити све порезе и друге јавне накнаде настале изван Савезне Републике Немачке у вези са закључењем и извршењем овог Споразума, као и све трошкове преноса и конверзије настале у вези са исплатом Донације.”.

Према томе, ако је у конкретном случају експерт (консултант) страног лица (лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште), које није обвезник ПДВ у Републици Србији, прималац експертских (консултантских) услуга је порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона (лице које је дужно да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом). Ако је експерт (консултант) обвезник ПДВ тада је за промет предметних услуга то лице порески дужник, што значи да у рачуну за промет тих услуга треба да буде исказан ПДВ.

2. Порески третман промета услуга из области спорта са аспекта Закона о порезу на додату вредност

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002439866 2025 10520 004 000 011 001 од 13. јуна 2025. године)

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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон), обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, дужан је да у року од пет дана од дана када је остварио тај промет поднесе евиденциону пријаву пореском органу. Укупним прометом за сврху

евидентирања за обавезу плаћања ПДВ сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) Закона (промет за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ и промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза), осим промета опреме и објеката за вршење делатности, као и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду. Обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, почев од дана који следи дану у којем је остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, испуњава и друге обавезе прописане Законом.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 19) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга из области спорта и физичког васпитања лицима која се баве спортом и физичким васпитањем, од стране лица чија делатност није усмерена ка остваривању добити, а која су регистрована за ту делатност. Лицем чија делатност није усмерена ка остваривању добити сматра се лице које је основано од стране Републике, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе и чији је власник Република, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе у потпуности или у већинском делу (члан 25. став 4. Закона).

На промет услуга из области спорта за које није прописано пореско ослобођење у складу са чланом 25. став 2. тачка 19) Закона, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. С тим у вези, када новчана средства названа чланарином представљају накнаду за промет тих услуга, обвезник ПДВ - пружалац услуга дужан је да за њихов промет обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, а има право на одбитак претходног пореза уз испуњење прописаних услова.

На промет услуга из области спорта које пружа лице које није обвезник ПДВ, не постоји обавеза обрачунавања ПДВ.

Указујемо, у износ укупног промета за обавезно евидентирање у систем ПДВ (8.000.000 динара у претходних 12 месеци) у складу

са чланом 38. став 1. Закона, не урачунава се промет за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза (нпр. за услуге из области спорта из члана 25. став 2. тачка 19) Закона). Међутим, промет за који је прописана обавеза обрачунавања ПДВ и промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза урачунавају се у укупан промет за обавезно евидентирање у систем ПДВ.

У складу са наведеним, имајући у виду да АК „Црвена звезда” није основан од стране Републике, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе и да власник тог клуба није Република, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе у потпуности или у већинском делу, већ да је регистрован као удружење грађана - спортско удружење, АК „Црвена звезда” не сматра се лицем из члана 25. став 4. Закона. Према томе, ако АК „Црвена звезда” оствари укупан промет већи од 8.000.000 динара (у претходних 12 месеци), дужан је да, почев од дана који следи дану у којем је остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, обрачунава ПДВ за промет за који постоји та обавеза у складу са Законом и да испуњава друге прописане обавезе. По основу предметног промета АК „Црвена звезда” има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

* * *

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

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

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

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

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, делатност из става 1. овог члана је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања.

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

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 19) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа и на промет услуга из области спорта и физичког васпитања лицима која се баве спортом и физичким васпитањем, од стране лица чија делатност није усмерена ка остваривању добити, а која су регистрована за ту делатност.

Лицем чија делатност није усмерена ка остваривању добити, у смислу става 2. овог члана, сматра се лице које је основано од стране Републике, аутономне покрајине или јединице локалне

самоуправе и чији је власник Република, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе у потпуности или у већинском делу (члан 25. став 4. Закона).

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

Укупним прометом из става 1. овог члана сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду (члан 33. став 6. Закона).

Према одредби члана 38. став 1. Закона, обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да у року од пет дана од дана када је остварио тај промет поднесе евиденциону пријаву пореском органу.

3. Утврђивање права на одбитак претходног пореза, са становишта Закона о порезу на додату вредност

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002531227 2025 10520 04 000 011 004 од 12. јуна 2025 године)

У складу са чланом 16. тач. 1) и 2) 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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон), 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.

Обвезник ПДВ дужан је да изда рачун за сваки промет добара и услуга. Обавеза издавања рачуна постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у авансном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ.

Обвезник ПДВ издаје електронску фактуру у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање, фискални рачун у складу са законом којим се уређује фискализација, рачун у папирном облику, односно рачун у електронском облику, са изузетком електронске фактуре и фискалног рачуна, ако постоји сагласност примаоца да прихвата рачун у електронском облику.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ, на основу предуговора о купопродаји непокретности у изградњи, солемнизованог од стране јавног бележника, прими аванс од другог обвезника ПДВ за први пренос права располагања на економски дељивим целинама – пословним апартманима у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, при чему је, у конкретном случају, реч о објекту у изградњи за који у моменту пријема аванса није издата грађевинска дозвола, али су издати локацијски услови за изградњу хотелско – пословног комплекса у оквиру којег су и предметни пословни апартмани, обвезник ПДВ – прималац аванса дужан је да обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да изда авансну фактуру у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање.

Обвезник ПДВ - давалац аванса, који обавља делатности у оквиру којих врши промет са правом на одбитак претходног пореза има право да одбије као претходни порез ПДВ обрачунат и исказан у авансној фактури издатој у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање од стране обвезника ПДВ – примаоца аванса за први пренос права располагања на будућим

економски дељивим целинама – пословним апартманима у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта за који у моменту авансног плаћања није издата грађевинска дозвола, али су издати локацијски услови за изградњу хотелско – пословног комплекса у оквиру којег су и предметни пословни апартмани, под условом да је авансна фактура прихваћена.

Поред тога напомињемо, право на одбитак претходног пореза утврђује се у складу са Законом, при чему текст солемнизационе клаузуле у смислу навођења потенцијалних ризика за случај да обвезник ПДВ – прималац аванса не добије грађевинску дозволу за изградњу предметног објекта нема утицај на остваривање овог права обвезника ПДВ – даваоца аванса.

* * *

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

Према члану 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ 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) за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са овим законом;

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.

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ може да оствари ако поседује:

1) рачун издат од стране другог обвезника ПДВ - претходног учесника у промету, у којем је исказан обрачунати ПДВ у складу са овим законом;

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

Рачуном из става 2. тачка 1) овог члана сматра се и електронска фактура која је прихваћена, укључујући и електронску фактуру за коју се сматра да је прихваћена, у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање (члан 28. став 3. Закона).

Ако је за промет добара или услуга прописана обавеза издавања електронске фактуре у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање, право на одбитак претходног пореза по основу тог промета може да се оствари искључиво на основу прихваћене електронске фактуре (члан 28. став 4. Закона).

Обвезник ПДВ може да оствари право на одбитак претходног пореза за порески период на основу електронске фактуре, ако је електронска фактура прихваћена закључно са даном који претходи дану подношења пореске пријаве за тај порески период у складу са овим законом, а најкасније 10. дана календарског месеца који следи том пореском периоду, независно од тога да ли је пореска обавеза настала у пореском периоду за који подноси пореску пријаву или у неком од претходних пореских периода и независно од тога да ли је електронска фактура издата на дан настанка пореске обавезе или после тог дана (члан 28. став 5. Закона).

Ако је електронска фактура из става 5. овог члана прихваћена почев од дана подношења пореске пријаве, односно почев од 11. дана календарског месеца који следи пореском периоду за који се подноси пореска пријава, обвезник ПДВ може да оствари право на одбитак претходног пореза за порески период у којем је електронска фактура прихваћена (члан 28. став 6. Закона).

Према ставу 8. члана 28. Закона, за порески период за који су испуњени услови за одбитак претходног пореза обвезник ПДВ 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.

Обвезник ПДВ 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 13. Закона).

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

Обавеза издавања рачуна из ст. 1. и 2. овог члана постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ (члан 42. став 3. Закона).

Обвезник ПДВ издаје електронску фактуру у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање, фискални рачун у складу са законом којим се уређује фискализација, рачун у папирном облику, односно рачун у електронском облику, са изузетком електронске фактуре и фискалног рачуна, ако постоји сагласност примаоца да прихвата рачун у електронском облику (члан 42. став 5. Закона).

4. Квалификација промета, односно опредељивање да ли је реч о промету добара или промету услуга, који се врши на основу уговора о лизингу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002953287 2024 10520 004 000 011 004 од 09. јуна. 2025. године)

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, 138/22 и 94/24 – у даљем тексту: Закон), на основу уговора о лизингу

обвезник ПДВ – давалац лизинга врши или промет добара или промет услуга. Наиме, предаја добара на основу уговора о лизингу, односно закупу, закљученог на одређени период, за покретне или непокретне ствари, када ниједна од уговорних страна не може раскинути уговор ако се стране придржавају уговорних обавеза, сматра се прометом добара из члана 4. став 3. тачка 2а) Закона у случају када се применом критеријума прописаних Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24 - у даљем тексту: Правилник) тај промет квалификује као промет добара. У другим случајевима, обвезник ПДВ – давалац лизинга врши промет услуга.

Према томе, ако обвезник ПДВ – давалац лизинга закључи уговор о лизингу на основу којег се, у складу са Законом и Правилником, сматра да долази до промета услуга (а не до промета добара), при чему приликом куповине предмета лизинга закључи и уговор са својим добављачем – продавцем предмета лизинга или другим лицем које није прималац лизинга из конкретног уговора о лизингу, којим се гарантује откуп предмета лизинга по истеку периода лизинга (закупа) по унапред договореној цени, чињеница да је закључен и уговор којим се гарантује откуп предмета лизинга (закупа) нема утицај на одређивање врсте промета – промета добара или промета услуга који се врши на основу уговора о лизингу.

* * *

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може

располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара на основу уговора о лизингу, односно закупу, закљученог на одређени период, за покретне или непокретне ствари, када ниједна од уговорних страна не може раскинути уговор ако се стране придржавају уговорних обавеза (члан 4. став 3. тачка 2а) Закона).

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.

5. Порески третман промета услуга давања у закуп пословног простора са становишта Закона о порезу на додату вредност
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 002231595 2025 10520 004 000 011 004 од 9. јуна 2025. године)

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, 138/22 и 94/24 – у даљем тексту: Закон), давање у закуп пословног простора сматра се временски ограниченом услугом ако је уговор о закупу закључен на одређено време, а у случају закупа на неодређено време реч је о временски неограниченој услузи. Временски ограничене, односно неограничене услуге сматрају се пруженим даном када је престао правни основ пружања услуге. Међутим, ако се за пружање наведених услуга издају периодични рачуни, промет услуга сматра се извршеним последњег дана периода за који се издаје рачун, уз напомену да се у случају пружања предметних услуга чије је трајање дуже од годину дана обавезно издаје периодични рачун за период који не може бити дужи од годину дана. Поред тога, ако је за одређене делове економски дељиве услуге посебно уговорена накнада, делимична услуга сматра се извршеном у време када је окончано пружање тог дела услуге.

Према томе, када обвезник ПДВ врши промет услуга давања у закуп пословног простора, на основу уговора о закупу на одређено или неодређено време, којим је уговорен износ закупнине на месечном нивоу, са аспекта Закона сматра се да обвезник ПДВ – пружалац услуга врши промет делимичних услуга, што подразумева издавање периодичних рачуна. У овом случају, обвезник ПДВ – закуподавац дужан је да за извршени промет изда рачун на дан, односно после извршеног промета делимичне услуге - најраније последњег дана периода за који се издаје рачун. Примера ради, ако се рачун издаје за промет услуге давања у закуп пословног простора за месец мај 2025. године, обвезник ПДВ може да изда рачун најраније 31.05.2025. године (или после тог датума), при чему као податак о датуму промета услуге наводи 31.05.2025. године.

Напомињемо, рачун издат пре датума промета услуге давања у закуп пословног простора не сматра се рачуном издатим у складу са Законом. На основу тако издатог рачуна обвезник ПДВ – купац не може да оствари право на одбитак претходног пореза.

* * *

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

Сагласно 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.

Одредбама члана 15. став 1. Закона прописано је, да се услуга сматра пруженом даном када је:

- 1) завршено појединачно пружање услуге;
- 2) престао правни основ пружања услуге - у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга.

Изузетно од става 1. тачка 2) овог члана, ако се за пружање услуга издају периодични рачуни, промет услуга сматра се извршеним последњег дана периода за који се издаје рачун (став 3. члана 15. Закона).

Према ст. 4. и 5. истог члана Закона, делимична услуга сматра се извршеном у време када је окончано пружање тог дела услуге, при чему делимична услуга постоји ако је за одређене делове економски дељиве услуге посебно уговорена накнада.

Сагласно одредбама члана 16. тач. 1) и 2) 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 пре промета добара и услуга.

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

У случају пружања временски ограничених или неограничених услуга чије је трајање дуже од годину дана, обавезно се издаје периодични рачун, с тим што период за који се издаје тај рачун не може бити дужи од годину дана (став 2. члана 42. Закона).

Одредбом члана 44. став 1. Закона прописано је да обвезник ПДВ који је издао рачун са исказаним ПДВ дужан је да исказани ПДВ плати.

Према ставу 2. истог члана Закона, ако обвезник ПДВ сторнира рачун из става 1. овог члана, смањује износ основице, а износ ПДВ може да смањи ако:

- 1) је издао нови рачун у складу са овим законом, у случају када постоји обавеза издавања рачуна;
- 2) поседује документ примаоца рачуна – обвезника ПДВ или лица које има право на рефакцију ПДВ у складу са овим законом у којем је наведено да ПДВ исказан у рачуну из става 1. овог члана није коришћен као претходни порез, односно да за тај износ ПДВ није и неће бити поднет захтев за рефакцију ПДВ, у случају када је

рачун издат обвезнику ПДВ или лицу које има право на рефакцију ПДВ.

Смањење износа ПДВ из става 2. овог члана врши се за порески период за који су испуњени услови из става 2. овог члана (члан 44. став 3. Закона).

Услови из става 2. овог члана сматрају се испуњеним за порески период ако обвезник ПДВ закључно са даном који претходи дану подношења пореске пријаве за тај порески период, а најкасније 10. дана календарског месеца који следи том пореском периоду, испуни оба услова из става 2. овог члана (члан 44. став 4. Закона).

Лице које искаже ПДВ у рачуну, а није обвезник ПДВ, дужно је да исказани ПДВ плати и нема право да исправи исказани износ ПДВ (члан 44. ст. 5. и 6. Закона).

6. Определивање пореске стопе ПДВ за промет одређених медицинских средстава

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001487497 2025 10520 004 000 011 004 од 12. маја 2025. године)

На промет и увоз медицинских средстава „SOvisc Intra Articular Injection with Cross Linked Hyaluronic Acid 1,6%” и „SOvisc Intra Articular Injection with Cross Linked Hyaluronic Acid 2,4%”, генеричког назива „Ињектабилни имплант за интраартикуларну примену, раствор натријум-хијалуроната”, која су од стране Агенције за лекове и медицинска средства сврстана у неактивна имплантабилна медицинска средства (што значи да се предметна добра не сматрају лековима нити медицинским средствима која се хируршки уграђују у организам, чији се промет, односно увоз опорезује по посебној стопи ПДВ од 10%), ПДВ се обрачунава и плаћа по општој пореској стопи од 20%.

* * *

Сагласно одредби члана 23. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон), општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Према одредби члана 23. став 2. тачка 4) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет добара и услуга или увоз добара, и то ортотичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава - производа који се хирушки уграђују у организам.

Сагласно одредби члана 62. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24), медицинским средствима – производима који се хирушки уграђују у организам, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају се:

- 1) имплантати:
 - (1) имплантати у ортопедији,
 - (2) имплантати у општој и пластичној хирургији,
 - (3) имплантати у кардиологији и кардиохирургији,
 - (4) имплантати у неурологији и неурохирургији,
 - (5) имплантати у офталмологији,
 - (6) имплантати у оториноларингологији,
 - (7) имплантати у радиологији,
 - (8) имплантати у гинекологији,
 - (9) имплантати у стоматологији,
 - (10) имплантати у васкуларној хирургији,
 - (11) имплантати у максилофацијалној хирургији;
- 2) пачеви (замена за људско ткиво);
- 3) клипсеви;
- 4) пуденси (пумпице);
- 5) аерационе цевчице;

- 6) хируршки шавни материјал;
- 7) сонде и тубуси;
- 8) катетери и дренажи;
- 9) кесе за крв;
- 10) оксигенатори.

7. Определивање промета из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о порезу на додату вредност (Мишљење Министарства финансија, бр. 003100529 2024 10520 004 000 011 004 од 8. маја 2025. године)

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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. За промет добара и услуга који се врши између обвезника ПДВ, наведено правило примењује се искључиво ако је тај промет извршен између обвезника ПДВ евидентираних за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24 - у даљем тексту: Правилник) ближе је уређено шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра, односно не сматра добрима и услугама из области грађевинарства. С тим у вези, изградња система за наводњавање и борбу против мраза - изградња цевовода, бетонских шахти, бетонских платоа и сл, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1.

Закона, сматра се прометом из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац добара и услуга, као активност из групе 42.21 – Изградња цевовода Класификације делатности, која је наведена у члану 24. став 1. тачка 5) Правилника. Промет добара – филтерских станица, вентила и распрскивача, сматра се споредним прометом добара који се врши уз промет из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

* * *

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

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

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

Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара (члан 4. став 6. Закона).

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

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

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

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;

- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

Према одредби става 2. истог члана Правилника, када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) Закона, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

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

Изузетно од члана 24. овог правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, независно од вредности, не сматрају се испорука са уградњом, односно уградња система за заливање, односно наводњавање, као и појединих делова тих система (члан 25. став 1. тачка 5) Правилника).

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да се системима за заливање, односно наводњавање из става 1. тачка 5) овог члана сматра скуп добара који чине тај систем, а нарочито црева, распрскивачи, вентили, пумпе и филтери.

8. Примена пореских ослобођења из члана 24. став 1. тач. 9), 10), 11) и 17) Закона о порезу на додату вредност
(Мишљење Министарства финансија, бр. 002027833 2025 10520
004 000 011 004 од 8. маја 2025. године)

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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају, с тим што за нерезидентно ваздухопловно предузеће пореско ослобођење важи само у случају узајамности (члан 24. став 1. тачка 9) Закона), пореско ослобођење за испоруку летилица, сервисирање, поправке, одржавање, чартерисање и изнајмљивање летилица, које се претежно користе уз накнаду у међународном ваздушном саобраћају, испоруке, изнајмљивање, поправке и одржавање добара намењених опремању тих летилица (члан 24. став 1. тачка 10) Закона), пореско ослобођење за промет добара и услуга намењених непосредним потребама летилица које се претежно користе уз накнаду у међународном ваздушном саобраћају (члан 24. став 1. тачка 11) Закона), као и пореско ослобођење за услуге посредовања које се, између осталог, односе на наведени промет добара и услуга (члан 24. став 1. тачка 17) Закона). Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24) ближе се уређује примена

пореског ослобођења за промет добара и услуга из члана 24. став 1. тач. 10) и 11) Закона. Према томе, на промет услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају ПДВ се не обрачунава и не плаћа, уз напомену да када промет тих услуга врши нерезидентна авио компанија (нерезидентно ваздухопловно предузеће) пореско ослобођење важи само у случају узајамности. Такође, када је реч о промету услуга продаје авио карата, односно услуга посредовања код услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају резидентне авио компаније, као и нерезидентне авио компаније (ако је испуњен услов узајамности), ПДВ се не обрачунава и не плаћа. С тим у вези, услугама посредовања код услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају из члана 24. став 1. тачка 17) Закона, које се пружају резидентној авио компанији, сматрају се и услуге глобалних резервационих система (компјутеризованих платформи за управљање резервацијама летова и дистрибуцију карата). Наведене услуге, према описаном моделу пословања, пружају се тако што страна лица преко свог технолошког решења у име и за рачун резидентне авио компаније долазе у контакт са потенцијалним купцима авио карата и на основу резервације и закључивања уговора о превозу са резидентном авио компанијом остварују право на накнаду (провизију) за пружене услуге.

* * *

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

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

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

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

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

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

Када услугу пружа страно лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга, у складу са ставом 3. истог члана Закона, сматра се:

- 1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- 2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе.

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

Према члану 24. став 1. тачка 9) Закона, ПДВ се не плаћа на услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају, с тим што за нерезидентно ваздухопловно предузеће пореско ослобођење важи само у случају узајамности.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 10) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на испоруке летилица, сервисирање, поправке одржавање, чартерисање и изнајмљивање летилица, које се претежно

користе уз накнаду у међународном ваздушном саобраћају, као и испоруке, изнајмљивање, поправке и одржавање добара намењених опремању тих летилица.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 11) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга намењених непосредним потребама летилица из тачке 10) овог става.

Сагласно одредби члана 24. став 1. тачка 17) Закона, ПДВ се не плаћа на услуге посредовања које се односе на промет добара и услуга из тач. 1) – 16) овог става.

9. За новчана средства која су наплаћена у складу са пресудом суда и која представљају накнаду штете, не постоји обавеза обрачунавања ПДВ.

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001088716 2024 10520 004 000 011 004 од 8. маја 2025. године)

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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон), промет добара, у смислу овог закона, је пренос права располагања на добрима лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено. Према наводима из вашег захтева, обвезник ПДВ – лице А је за време важења уговора на основу којег је имао право организовања процеса производње у руднику набавио одређена добра за потребе функционисања производног процеса. Над привредним друштвом са којим је лице А имало закључен предметни уговор (у даљем тексту: лице Б) отворен је стечајни поступак и код тог лица остала су одређена добра у власништву лица А (сировине и репроматеријал). Лицу А онемогућен је приступ наведеним добрима, па је поднело излучни захтев који није оспорен, као и тужбу против лица Б ради накнаде тржишне вредности добара која су предмет спора. Лице А преузело је део добара која су предмет тужбе од лица

Б, док део добара није преузет јер је од стране лица Б потрошен у производном процесу. Пресудом суда, која је правноснажна, потврђено је право лица А на накнаду тржишне вредности добара која су потрошена у производном процесу, као и да предметни износ за тужиоца представља штету која му је проузрокована радњама туженог. С тим у вези, а у конкретном случају, мишљења смо да новчана средства која је лице А наплатило у складу са пресудом суда представљају накнаду штете и да по том основу не постоји обавеза обрачунавања ПДВ.

* * *

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

Промет добара, у смислу овог закона, је пренос права располагања на добрима лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено (члан 4. став 1. Закона).

10. Услови за остваривање права на одбитак претходног пореза за обвезнике ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001855973 2025 10520 004 000 011 004 од 6. маја 2025. године)

Одредбама члана 28. 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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: ЗПДВ) прописани су услови за остваривање права на одбитак претходног пореза. Обвезник ПДВ, између осталог, има право да ПДВ који му је обрачунат у складу са ЗПДВ од стране претходног учесника у промету

за промет добара и услуга, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова. У том случају, један од услова за остваривање права на одбитак претходног пореза је поседовање рачуна издатог од стране другог обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, у којем је исказан обрачунати ПДВ у складу са ЗПДВ и у којем су наведени остали прописани подаци. Међутим, ако рачун садржи формалне недостатке који се односе на идентификацију примаоца рачуна, са изузетком податка о ПИБ-у, та околност не умањује право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – примаоца рачуна, што је прописано чланом 28. став 10. ЗПДВ. С тим у вези, ако рачун обвезника ПДВ – претходног учесника у промету садржи формалне недостатке који се односе на назив и адресу обвезника ПДВ – примаоца рачуна (нпр. наведена је првобитна адреса која је у међувремену промењена), та околност не умањује право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – примаоца рачуна.

* * *

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

Према одредби члана 28. став 1. ЗПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ 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) за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са овим законом;

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.

Сагласно ставу 2. истог члана ЗПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ може да оствари ако поседује:

1) рачун издат од стране другог обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, у којем је исказан обрачунати ПДВ у складу са овим законом;

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

Рачуном из става 2. тачка 1) овог члана сматра се и електронска фактура која је прихваћена, укључујући и електронску фактуру за коју се сматра да је прихваћена, у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање (члан 28. став 3. ЗПДВ).

Према ставу 4. истог члана ЗПДВ, ако је за промет добара или услуга прописана обавеза издавања електронске фактуре у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање, право на одбитак претходног пореза по основу тог промета може да се оствари искључиво на основу прихваћене електронске фактуре.

Ако рачун из става 2. тачка 1) овог члана садржи формалне недостатке који се односе на идентификацију примаоца рачуна, са изузетком податка о ПИБ-у, та околност не умањује право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – примаоца рачуна (став 10. истог члана ЗПДВ).

Према одредби члана 28. став 11. ЗПДВ, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова за остваривање овог права.

Обвезник ПДВ 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 13. ЗПДВ).

У складу са одредбом члана 42. став 1. ЗПДВ, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

Сагласно одредби члана 42. став 4. ЗПДВ, рачун нарочито садржи следеће податке:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;

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

Обвезник ПДВ издаје електронску фактуру у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање, фискални рачун у складу са законом којим се уређује фискализација, рачун у папирном облику, односно рачун у електронском облику, са изузетком електронске фактуре и фискалног рачуна, ако постоји сагласност примаоца да прихвата рачун у електронском облику (члан 42. став 5. ЗПДВ).

Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24) прописано је, између осталог, у којим случајевима могу да се изоставе поједини подаци у рачуну, односно да се предвиде додатна поједностављења у вези са издавањем рачуна.

11. Примена члана 6. став 1 тачка 1) Закона о порезу на додату вредност

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000417526 2025 10520 004 000 011 004 од 5. маја 2025. године)

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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: ЗПДВ), ако у року од три године од

дана извршеног преноса целокупне имовине у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ престану услови за необрачунавање ПДВ који су били испуњени на дан преноса имовине (да је стицалац обвезник ПДВ или тим преносом постане обвезник ПДВ и да стицалац продужи да обавља исту делатност коју је обављао преносилац), обвезник ПДВ - стицалац имовине дужан је да, у складу са чланом 6. став 5. ЗПДВ, обрачуна ПДВ за добра и услуге које је стекао тим преносом, а која на дан престанка услова чине његову имовину, на начин на који би преносилац имовине имао обавезу обрачунавања ПДВ да при преносу имовине нису били испуњени услови из члана 6. става 1. тачка 1) ЗПДВ (што значи у складу са прописима који су важили на дан преноса целокупне имовине). Наведена обавеза обрачунавања ПДВ не односи се на опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за које постоји обавеза исправке одбитка претходног пореза у складу са чланом 32. ЗПДВ. С тим у вези, ако после годину дана од дана преноса целокупне имовине у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ обвезник ПДВ – стицалац једним делом стечене имовине престане да обавља делатност коју је обављао обвезник ПДВ – преносилац, већ тим делом имовине отпочне обављање друге делатности, обвезник ПДВ – стицалац дужан је да примени члан 6. став 5. ЗПДВ на целокупну имовину - добра и услуге који чине ту имовину, а не само на део имовине коју више не користи за обављање делатности коју је обављао преносилац. Поред тога, када се ради о опреми која је, према наводима из вашег захтева, пројектована за конкретни објекат и уграђена у тај објекат од којег се не може одвојити, при чему је реч о објекту чији се пренос права располагања у оквиру целокупне имовине сматра преносом који је ослобођен ПДВ без права на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ – стицалац нема обавезу да обрачуна ПДВ по основу стицања права располагања на објекту са опремом која је у тај објекат уграђена (наведена опрема сматра се споредним прометом који се врши уз промет објекта у смислу ЗПДВ), нити обавезу да за ту опрему изврши исправку

одбитка претходног пореза у смислу члана 32. ЗПДВ ако наведени објекат са уграђеном опремом користи за промет са правом на одбитак претходног пореза (нпр. за промет услуге давања у закуп за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са ЗПДВ).

* * *

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

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

Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара (члан 4. став 6. ЗПДВ).

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

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).

Код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом (члан 5. став 8. ЗПДВ).

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

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

Преносилац имовине или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана дужан је да стицаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос извршен (члан 6. став 4. ЗПДВ).

Сагласно одредби члана 6. став 5. ЗПДВ, ако у року од три године од дана извршеног преноса имовине или дела имовине у складу са ставом 1. тачка 1) овог члана престану услови из става 1. тачка 1) овог члана, стицалац имовине или дела имовине дужан је да обрачуна ПДВ за добра и услуге које је стекао тим преносом, а која на дан престанка услова чине његову имовину, на начин на који би преносилац имовине или дела имовине имао обавезу обрачунавања ПДВ да при преносу имовине или дела имовине нису били испуњени услови из става 1. тачка 1) овог члана.

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, ако је уговором, односно одлуком на основу које се врши пренос имовине или дела имовине предвиђено да ће се на промет добара и услуга који чине имовину или део имовине који се преноси обрачунати ПДВ у складу са овим законом, сматра се да је тај промет добара и услуга извршен (члан 6. став 6. ЗПДВ). Изузетно од става 5. овог члана, обавеза обрачунавања ПДВ не односи се на опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за које постоји обавеза исправке одбитка претходног пореза у складу са овим законом (члан 6. став 7. ЗПДВ).

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

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

Према одредби члана 28. став 1. ЗПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ 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) за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са овим законом;

2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ;

3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Одредбом става 12. тачка 2) истог члана ЗПДВ прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 6) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

Обвезник ПДВ 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 13. ЗПДВ).

12. Опредeљивање пореске стопе ПДВ за промет пекарских производа и других добара

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000188871 2023 10520 004 001 011 004 од 5. маја 2025. године)

У складу са чланом 23. став 2. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон), по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се, између осталог, промет хлеба и других пекарских производа.

Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24 - у даљем тексту: Правилник) ближе је уређено шта се сматра добрима из члана 23. став 2. тачка 1) Закона.

Наиме, хлебом, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се све врсте хлеба, независно од назива, облика, тежине и паковања, укључујући и тост хлеб.

Пекарским производима, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се све врсте пецива, укључујући и пуњена пецива, бурек – пита, симит, погачице, крофне и слични производи, мекике и слични производи, переце и ђевреци, грисини, пењерлије, коре за питу и коре за гибаницу. Ако се ти производи стављају у промет у оригиналном паковању, сматрају се пекарским производима ако им је рок трајања до седам дана.

Такође, наведени производи сматрају се пекарским производима када се стављају у промет у смрзнутом стању, независно од рока трајања.

У складу са наведеним, на промет пекарског производа из члана 23. став 2. тачка 1) Закона, у конкретном случају производа од теста пуњеног спанаћем, ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 10%, док се на промет штрудле са маком и презли – хлебних мрвица ПДВ обрачунава по пореској стопи од 20%. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

* * *

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

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

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 1) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет, односно увоз хлеба и других пекарских производа, млека и млечних производа, брашна, шећера, јестивог уља од сунцокрета, кукуруза, уљане репице, соје и маслине, јестиве масноће животињског и биљног порекла и меда.

Према одредби члана 58. став 1. Правилника, хлебом, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се све врсте хлеба, независно од назива, облика, тежине и паковања, укључујући и тост хлеб.

Сагласно одредби члана 58. став 2. Правилника, пекарским производима, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се све врсте пецива, укључујући и пуњена пецива, бурек – пита, симит, погачице, крофне и слични производи, мекике и слични производи, перече и ђевреци, грисини, пењерлије, коре за питу и коре за гибаницу.

Ако се производи из става 2. овог члана, стављају у промет у оригиналном паковању, сматрају се пекарским производима ако им је рок трајања до седам дана (члан 58. став 3. Правилника).

Пекарским производима сматрају се и производи из ст. 2. и 3. овог члана када се стављају у промет у смрзнутом стању, независно од рока трајања (члан 58. став 4. Правилника).

13. Утврђивање права на одбитак претходног пореза по основу набавки за сврху реновирања објеката и исправка одбитка претходног пореза по основу улагања у туђе објекте у складу са чланом 32. ЗПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 003020366 2024 10520 004 000 011 004 од 28. априла 2025. године)

Одредбама члана 28. 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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: ЗПДВ) прописани су услови за остваривање права на одбитак претходног пореза. Обвезник ПДВ има право да ПДВ, који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет добара и услуга, односно при увозу добара, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова. Један од услова за остваривање права на одбитак претходног пореза односи се на намену добара, односно услуга чија се набавка врши. Овај услов сматра се испуњеним ако обвезник ПДВ набављена добра, односно услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са ЗПДВ, промет за који у складу са чланом 24. ЗПДВ постоји ослобођење од плаћања ПДВ или промет који је извршен у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији.

У вези са наведеним, обвезник ПДВ који је, према наводима из вашег захтева, закључио предуговор о купопродаји непокретности - земљишта и објеката (који није солемнизован од стране јавног бележника) и који у тим објектима обавља своју делатност у оквиру које врши промет са правом на одбитак претходног пореза (откуп и продаја житарица), има право на одбитак претходног пореза по основу набавке добара, односно услуга за сврху реновирања предметних објеката, уз испуњење и других услова прописаних ЗПДВ. Ако је, у конкретном случају, реч о улагању у објекте за које постоји обавеза исправке одбитка претходног пореза у смислу члана 32. ЗПДВ, које је уређено чланом 153. став 3. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24 - у даљем тексту: ППДВ), обвезник ПДВ је дужан да изврши исправку одбитка претходног пореза по основу улагања у туђе објекте у складу са чланом 32. ЗПДВ. Међутим, ако је, у конкретном случају, реч о улагањима која се односе на редовно одржавање објеката дефинисаног чланом 153. став 4. ППДВ, тада не постоји обавеза исправке одбитка претходног пореза.

* * *

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

Према одредби члана 28. став 1. ЗПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ 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) за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ у складу са овим законом;

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.

Сагласно ставу 2. истог члана ЗПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ може да оствари ако поседује:

1) рачун издат од стране другог обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, у којем је исказан обрачунати ПДВ у складу са овим законом;

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

Рачуном из става 2. тачка 1) овог члана сматра се и електронска фактура која је прихваћена, укључујући и електронску фактуру за коју се сматра да је прихваћена, у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање (члан 28. став 3. ЗПДВ).

Према ставу 4. истог члана ЗПДВ, ако је за промет добара или услуга прописана обавеза издавања електронске фактуре у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање, право на одбитак претходног пореза по основу тог промета може да се оствари искључиво на основу прихваћене електронске фактуре.

Обвезник ПДВ може да оствари право на одбитак претходног пореза за порески период на основу електронске фактуре, ако је електронска фактура прихваћена закључно са даном који претходи дану подношења пореске пријаве за тај порески период у складу са овим законом, а најкасније 10. дана календарског месеца који следи том пореском периоду, независно од тога да ли је пореска обавеза настала у пореском периоду за који подноси пореску пријаву или у неком од претходних пореских периода и независно од тога да ли је електронска фактура издата на дан настанка пореске обавезе или после тог дана (члан 28. став 5. ЗПДВ).

Ако је електронска фактура из става 5. овог члана прихваћена почев од дана подношења пореске пријаве, односно почев од 11. дана календарског месеца који следи пореском периоду за који се подноси пореска пријава, обвезник ПДВ може да оствари право на одбитак претходног пореза за порески период у којем је електронска фактура прихваћена (члан 28. став 6. ЗПДВ).

Порески период за који обвезник ПДВ може да оствари право на одбитак претходног пореза у случају када је услов за остваривање права на одбитак претходног пореза поседовање другог рачуна из става 2. тачка 1) овог члана одређује се у складу са ст. 5. и 6. овог члана (став 7. истог члана ЗПДВ).

Одредбом члана 28. став 8. ЗПДВ прописано је да за порески период за који су испуњени услови за одбитак претходног пореза обвезник ПДВ 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.

Обвезник ПДВ који није остварио право на одбитак претходног пореза на основу рачуна обвезника ПДВ издатог по основу примљеног аванса, може да оствари право на одбитак претходног пореза на основу рачуна за извршени промет добара или услуга (члан 28. став 9. ЗПДВ).

Ако рачун из става 2. тачка 1) овог члана садржи формалне недостатке који се односе на идентификацију примаоца рачуна, са изузетком податка о ПИБ-у, та околност не умањује право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – примаоца рачуна (став 10. истог члана ЗПДВ).

Према одредби члана 28. став 11. ЗПДВ, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова за остваривање овог права.

Одредбом става 12. истог члана ЗПДВ прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и обвезник ПДВ – порески дужник:

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

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

Обвезник ПДВ 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 13. ЗПДВ).

Сагласно одредби члана 32. став 1. ЗПДВ, обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке

опреме и објеката за вршење делатности, као и улагања у сопствене или туђе објекте, осим улагања која се односе на редовно одржавање објеката (у даљем тексту: улагања у објекте), дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, десет година од момента прве употребе за објекте, односно десет година од момента завршетка улагања у објекте.

Исправка одбитка претходног пореза врши се за период који је једнак разлици између рокова из става 1. овог члана и периода у којем је обвезник испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза (члан 32. став 2. ЗПДВ).

Према одредби члана 32. став 3. ЗПДВ, обвезник нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза у случају:

- 1) промета опреме и објеката за вршење делатности са правом на одбитак претходног пореза;
- 2) улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду;
- 3) преноса имовине или дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона.

Према одредби члана 153. став 3. ППДВ, улагањем у објекте, у смислу ЗПДВ, сматрају се улагања у сопствене или туђе објекте који се користе или ће се користити за обављање делатности, а која подразумевају извођење, односно финансирање грађевинских, занатских и других радова у циљу побољшања услова коришћења објекта у току експлоатације (замена крова, увођење, односно замена инсталација и др.), осим улагања која се односе на редовно одржавање објеката.

Сагласно ставу 4. истог члана ППДВ, улагањима која се односе на редовно одржавање објеката из става 3. овог члана сматрају се улагања која подразумевају извођење, односно финансирање

радова који се предузимају ради спречавања оштећења која настају употребом објекта или ради отклањања тих оштећења, а састоје се од прегледа, поправки и предузимања превентивних и заштитних мера (поправка крова, кречење, фарбање, замена облога, замена санитарија, радијатора и сл.).

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман примања које физичко лице оствари у случају преноса новчаних средстава од стране родитеља детету

(Мишљење Министарства финансија, бр. 2342315 2024 10520 004 000 011 003 од 27. маја 2025. године)

Према одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13-исправка, 108/13, 57/14, 68/14-др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/2, 138/22, 92/23, 94/24 и 19/25- у даљем тексту: Закон) порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети овим законом.

Приходи који, сагласно Закону, подлежу опорезивању порезом на доходак грађана, опорезују се било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин (члан 3. став 2. Закона).

Порески обвезник је физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез (члан 6. Закона).

Према одредби члана 85. став 1. тачка 16) Закона, осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и сви други приходи физичког лица, који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

Имајући у виду наведено, када се врши пренос новчаних средстава између родитеља и деце, у конкретном случају, тако што родитељ, да би учинио поклон свом детету, са свог банковног рачуна пренесе одређена новчана средства на банковни рачун свог детета,

са становишта опорезивања прихода физичких лица порезом на доходак грађана такво примање физичког лица - детета по својој природи не сматра се приходом физичког лица који се опорезује порезом на доходак грађана.

2. Порески третман прихода по основу продаје акција

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1835217 2025 10520 004 000 011 003 од 16. маја 2025. године)

Како се наводи, физичко лице је најпре као предузетник, почев од 1. фебруара 2019. године имало пословну сарадњу са компанијом из Сједињених Америчких Држава (у даљем тексту: компанија из САД), а затим је почев од 25. марта 2020. године основало привредно друштво у Србији (у даљем тексту: привредно друштво „А”) и у њему засновало радни однос, при чему је то привредно друштво „А” имало пословну сарадњу са поменутом компанијом из САД. Истиче се да се та два правна лица (привредно друштво „А” и компанија из САД) не сматрају повезаним лицима. Даље, наводи се да је 21. августа 2022. године компанија из Холандије постала власник привредног друштва „А”, у коме је поменуто физичко лице и даље у радном односу, као и да се та два правна лица (привредно друштво „А” и компанија из Холандије) не сматрају повезаним лицем са компанијом из САД.

Указује се да је у периоду од марта 2019. године до марта 2021. године поменуто физичко лице стекло опције од компаније из САД (пакет опција А стечен је 8. марта 2019. године, пакет опција Б стечен је 8. марта 2019. године и пакет опција Ц стечен је 2. јула 2021. године), а да је све стечене опције купило 14. марта 2023. године, с тим да је 19. фебруара 2024. године трећем неповезаном лицу продало акције стечене по основу откупа опција (стечених до јануара 2021. године).

У вези са стицањем опција, наводи се да, на самом почетку сарадње са компанијом из САД, бира се једна од три могућности

стицања опција, и то „већа стопа добијања опција месечно, мања плата; подједнак удео плате и опција; мања стопа добијања опција, већа плата. Не постоји солуција да се само добија плата, без удела опција”. Даље, истиче се да у случају када се сарадња са компанијом заврши пре истека рока од годину дана, губи се право на опције у смислу да се оне не могу откупити од компаније. С тим у вези се објашњава да се опције могу откупити од компаније у сваком тренутку током сарадње, након годину дана. Како се наводи, у тренутку откупа опција оне постају акције, као и да након откупа, акцијама није могуће слободно располагати без претходног иницирања њихове продаје од стране компаније из САД. Наводи се да је најчешћи случај продаје акција, током инвестиционих рунди када компанија ступа у контакт са власником акција или са власником опција, и понуди цену с тим да та цена није регулисана на тржишту, нити је јавно доступна већ је одређује фирма у тренутку продаје.

Одредбом члана 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13-исправка, 108/13, 57/14, 68/14-др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22, 92/23, 94/24 и 19/25 - у даљем тексту: Закон) прописано је да се под зарадом у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем (члан 14. став 1. Закона).

Хартије од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, које запослени добије од послодавца или

од с послодавцем повезаног лица сматрају се зарадом у моменту стицања права располагања на тим хартијама од вредности, односно у моменту у којем се те хартије од вредности сматрају опорезивом зарадом запосленог у складу са чланом 18. став 3. овог закона (члан 14. став 2. Закона).

Не плаћа се порез на зараде на примања запосленог од послодавца по основу сопствених акција, опција на сопствене акције или сопствених удела послодавца или акција, опција на акције или удела са послодавцем повезаног лица (у даљем тексту: сопствене акције) које запослени стекне без накнаде или по повлашћеној цени од послодавца (члан 18. став 1. тачка 11) Закона).

Не плаћа се порез на зараде на примања из става 1. тачка 11) овог члана која запослени оствари од с послодавцем повезаног лица (члан 18. став 2. Закона).

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

Под преносом 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.

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице обављањем својих пословних активности као предузетник, а касније и као запослени у сопственом привредном друштву, по основу свог рада оствари приход од трећег лица - правног лица код кога није у радном односу и које се не сматра повезаним лицем са тим физичким лицем као ни са правним лицем у којем је запослено (сопствено привредно друштво у којем је то физичко лице у радном

односу), са становишта пореза на доходак грађана тако остварени приход нема порески третман зараде.

С тим у вези, физичко лице које је почев од фебруара 2019. године као предузетник обављало рад на реализацији послова у оквиру пословне сарадње са страним правним лицем (у конкретном случају, са компанијом из САД, са којом није повезано лице и код које није у радном односу), а од маја 2020. године као запослени у

сопственом привредном друштву (привредно друштво „А”) наставило да ради на реализацији послова у оквиру даље пословне сарадње са тим страним правним лицем (у конкретном случају, са компанијом из САД, са којом није повезано лице и код које није у радном односу, и са којом привредно друштво „А” није повезано лице), сматрамо да опције које је то физичко лице стекло од наведене компаније из САД (у конкретном случају, како се наводи, у периоду од марта 2019. године до марта 2021. године) са становишта пореза на доходак грађана не сматрају се зарадом запосленог у смислу чл. 13, 14. и 18. Закона.

У случају када је, према наводима, предметне опције физичко лице стекло у периоду од марта 2019. године до марта 2021. године, током пословне сарадње са поменутом компанијом из САД и откупило их (те опције) 14. марта 2023. године од поменуте компаније, чиме је постало власник акција па их продало 19. фебруара 2024. године трећем неповезаном лицу, приход који је физичко лице по основу продаје стечених акција остварило као разлику између продајне и набавне цене акција опорезује се као капитални добитак. Околност да је у моменту продаје акција физичко лице било у радном односу код послодавца (у конкретном случају, код привредног друштва „А”, чији је власник од 21. августа 2022. године компанија из Холандије, при чему се привредно друштво „А” и компанија из Холандије не сматрају повезаним лицем са компанијом из САД) није од значаја за порески третман остварених прихода као прихода који се опорезују порезом на доходак грађана на капиталне добитке.

3. Остваривање права на пореско ослобођење по основу запошљавања квалификованих новозапослених лица у случају када се смањи број запослених код послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 627539 2025 10520 004 000 011 004 од 14. маја 2025. године)

Како се наводи, послодавац (привредно друштво) је започео обављање регистроване делатности током 2020. године и на дан 1. септембра 2020. године засновао је радни однос са једним новозапосленим, а на дан 1. октобра 2020. године са другим новозапосленим лицем, и по том основу је послодавац користио пореско ослобођење за та два квалификована новозапослена лица. Даље се указује да је послодавац на дан 31. децембар 2020. године имао укупно седам запослених лица (два квалификована новозапослена лица и пет лица која се не сматрају квалификованим новозапосленим лицем). Једном квалификованом новозапосленим лицу (са којим је засновао радни однос 1. октобра 2020. године) престао је радни однос 3. јуна 2021. године, чиме је смањен број запослених код послодавца на шест лица за период до 15. јуна 2021. године када је послодавац засновао радни однос са једним новим лицем, по основу чијег запошљавања није користио наведено ослобођење, тако да поново имао седам запослених (један квалификовани новозапослени и шест лица која се не сматрају квалификованим новозапосленим лицем). Наводи се да је, такође у току јуна 2021. године послодавац привремено престао са коришћењем пореског ослобођења за квалификовано новозапослено лице (са којим је засновао радни однос 1. септембра 2020. године) с обзиром да је то лице било на трудничком боловању (у периоду од јуна 2021. године до маја 2022. године), као и да је на дан 30. јун 2021. године код послодавца било запослено седам лица (једно квалификовано новозапослено лице на боловању и шест лица која се не сматрају квалификованим новозапосленим лицем). Даље се наводи да је послодавац у периоду од 20. септембра до 30. новембра 2021. године

имао шест запослених лица (једно квалификовано новозапослено лице на боловању и пет лица по основу чијег запошљавања није користио пореског ослобођење), с тим да је у наведеном периоду на дан 17. октобра 2021. године имао пет запослених лица (једно квалификовано новозапослено лице на боловању и четири лица која се не сматрају квалификованим новозапосленим лицем) и да је након два дана (19. октобра 2021. године) засновао радни однос са једним лицем, по основу чијег запошљавања није користио наведено ослобођење, чиме се број запослених повећао на шест. Наводи се да је на дан 31. децембар 2021. године послодавац имао седам запослених (једно квалификовано новозапослено лице на боловању и шест лица која се не сматрају квалификованим новозапосленим лицем), а 31. маја 2021. године после повратка квалификованог новозапосленог лица са боловања послодавац је имао осам запослених лица (једно квалификовано новозапослено лице и седам лица која се не сматрају квалификованим новозапосленим лицем).

Према одредби члана 21ж став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13-исправка, 108/13, 57/14, 68/14-др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22, 92/23, 94/24 и 19/25 - у даљем тексту: Закон), послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

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

Одредбом члана 21ж став 12. Закона, прописано је да изузетно од става 11. овог члана, ако у току коришћења пореског ослобођења послодавац из става 9. или става 10. овог члана смањи

број запослених у односу на дан 31. децембар године у којој је започео обављање делатности, престанком радног односа лица које се не сматра квалификованим новозапосленим лицем, губи право да користи пореско ослобођење за онај број квалификованих новозапослених лица за колико је смањен број запослених у односу на дан 31. децембар године у којој је започео обављање делатности, при чему, у случају када је пореско ослобођење остварено за више квалификованих новозапослених лица, прво губи ослобођење за оно квалификовано новозапослено лице са којим је раније засновао радни однос.

Сагласно наведеном, послодавац је у предметном случају започео обављање делатности током 2020. године и засновао је радни однос са два квалификована новозапослена лица (са једним квалификованим новозапосленим лицем засновао је радни однос 1. септембра 2020. године, а 1. октобра 2020. године са другим квалификованим новозапосленим лицем) по ком основу је користио пореско ослобођење из члана 21ж Закона и на дан 31. децембар 2020. године (у којој години је започео обављање делатности) имао је укупно седам запослених (два квалификована новозапослена лица по основу чије зараде је користио пореско ослобођење и пет запослених који се не сматрају квалификованим новозапосленим лицима).

Како је у току даљег коришћења пореског ослобођења (у 2021. години) престао радни однос (у конкретном случају, 3. јуна 2021. године) једном квалификованом новозапосленим лицу (са којим је засновао радни однос 1. октобра 2020. године) након чега је послодавац засновао радни однос са новим лицем (у конкретном случају, 15. јуна 2021. године) које се не сматра квалификованим новозапосленим лицем и по ком основу није користио пореско ослобођење, те околности немају за последицу губитак права на коришћење пореског ослобођења сагласно члану 21ж став 12. Закона. Наиме, послодавац код кога је у наведеном периоду од 3. до 15. јуна 2021. године смањен број запослених тако што је престао

радни однос једном квалификованом новозапосленом лицу (са којим је послодавац засновао радни однос 1. октобра 2020. године), престаје да користи право на пореско ослобођење само за то лице услед чињенице да тај запослени више није у радном односу и да не остварује зараду по основу чије исплате би послодавац могао да оствари право на пореско ослобођење, али послодавац наставља да користи пореско ослобођење за друго квалификовано новозапослено лице (са којим је засновао радни однос 1. септембра 2020. године), односно не губи право за то квалификовано новозапослено лице.

Када послодавац започне обављање делатности током 2020. године и користи пореско ослобођење по основу запошљавања квалификованог новозапосленог лица (у конкретном случају, лица са којим је засновао радни однос 1. септембра 2020. године), па у току коришћења пореског ослобођења се код послодавца смањи број запослених у односу на дан 31. децембар 2020. године (у конкретном случају, 31. децембра 2020. године послодавац је имао седам запослених) престанком радног односа лица које се не сматра квалификованим новозапосленим лицем (тако да у периоду од 17. до 19. октобра 2021. године има пет запослених лица - једно квалификовано новозапослено лице на боловању и четири лица која се не сматрају квалификованим новозапосленим лицем), губи право да користи пореско ослобођење из члана 21ж Закона за то квалификовано новозапослено лице (са којим је засновао радни однос 1. септембра 2020. године). Квалификовано новозапослено лице које је у радном односу код послодавца који по основу зараде тог лица користи ослобођење од плаћања пореза на зараду сагласно члану 21ж Закона, урачунава се у број запослених код послодавца независно од околности да ли је током периода трајања пореског ослобођења било на боловању.

За остваривање права на коришћење пореског ослобођења из члана 21ж Закона посматра се број запослених код послодавца у било ком тренутку током периода коришћења пореског

ослобођења. Наиме, ако се у току коришћења пореског ослобођења, престанком радног односа лица које се не сматра квалификованим новозапосленим лицем, код послодавца смањи број запослених у односу на дан 31. децембар године у којој је започео обављање делатности, послодавац губи право да користи пореско ослобођење за онај број квалификованих новозапослених лица за колико је смањен број запослених у односу на дан 31. децембар године у којој је започео обављање делатности, при чему, у случају када је пореско ослобођење остварено за више квалификованих новозапослених лица, прво губи ослобођење за оно квалификовано новозапослено лице са којим је раније засновао радни однос.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман зајма примљеног у дигиталној имовини, са аспекта закона који уређује опорезивање добити правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 2220223 2025 10520 004 000 011 004 од 30. јуна 2025. године)

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

Опорезива добит обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника, исказане у складу са начином признавања, мерења и процењивања прихода и расхода који прописује министар финансија, на начин утврђен овим законом (члан 6. став 3. Закона).

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

За утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС,

односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају се расходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања расхода који прописује министар финансија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 2. Закона).

Према члану 22в став 1. Закона, на терет расхода у пореском билансу не признају се расходи настали по основу обезвређења имовине, које се утврђује као разлика између нето садашње вредности имовине утврђене у складу са МРС, односно МСФИ и њене процењене надокнадиве вредности, али се признају у пореском периоду у коме је та имовина отуђена, односно употребљена, односно у коме је настало оштећење те имовине услед више силе.

За утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП, и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања, а за утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају се приходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања прихода који прописује министар финансија, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 23. Закона).

У складу са чланом 62. став 1. Закона, код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица из члана 59. овог закона, пореском обвезнику, изузев банци и привредном друштву које обавља делатност финансијског лизинга у складу са прописима који уређују финансијски лизинг (у даљем тексту: давалац финансијског лизинга), признаје се као расход у пореском билансу износ камате и припадајућих трошкова на зајам, односно кредит до висине четвороструке вредности обвезниковог сопственог капитала.

У конкретном случају, а како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник, који није лице које послује у области дигиталне имовине, закључио је уговор о зајму са повезаним нерезидентним правним лицем (зајмодавцем), у складу са којим је зајмодавац пренео обвезнику износ зајма у дигиталној имовини (тј. криптовалути). Сагласно закљученим уговором, обвезник је дужан да зајмодавцу врати основни дуг, као и „камату” која се обрачунава на годишњем нивоу (у проценту примењеном на основни дуг у криптовалути). С обзиром да ја зајам узет у циљу куповине непокретности на територији Републике (у динарима), обвезник је примљене криптовалуте продао преко овлашћене мењачнице, а када зајам буде враћао (са „каматом”), обвезник намерава да прибави криптовалуте у одговарајућем износу. У складу са наведеним, поставља се питање начина евидентирања предметног зајма у пословним књигама обвезника (тј. да ли се исти евидентира као финансијски дериват), односно да ли обрачунати износ добијен применом уговорне „камате” стопе, представља усклађивање вредности одобреног зајма који се евидентира се као добитак/губитак од усклађивања на Билансу успеха (а не као расход камате). С тим у вези, истовремено се поставља и питање пореског третмана тако исказаних прихода и расхода у пореском билансу обвезника.

У вези питања које се односи на начин евидентирања зајма примљеног у криптовалути у пословним књигама обвезника, као и камате обрачунате на исти, обратили смо се Сектору за финансијски систем, као надлежном, од кога смо добили следећи одговор:

„Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр: 73/19 и 44/21 – др. закон, у даљем тексту: Закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог

закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар супружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишње извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власи 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 остало, наведено је следеће:

„Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр: 73/19 и 44/21 – др. закон, у даљем тексту: Закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар супружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишње извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власи 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 остало, наведено је следеће:

• „Обвезник је српско друштво са ограниченом одговорношћу, порески резидент Републике Србије, разврстано у микро друштво које примењује МСФИ за МСП (у даљем тексту: Обвезник). Обвезник није лице које поседује у области дијалне имовине. Обвезник је закључио уговор о зајму са иностранним друштом које је повезано лице у смислу одредби Закона, за потребе кућовине неопрећне имовине у Републици Србији, основној средству. У складу са уговором о зајму, зајмодавац је Обвезнику пренео износ зајма у кријовалути/дијалној имовини (USDt). Коначно, у складу са уговором о зајму, на зајам се обрачунава „камата“ на годишњем нивоу и зајмопримац је дужан да, у договореном року, врати зајмодавцу одрећени износ основној дуи, уз годишњи износ „камате“ (која се, такође, обрачунава у проценти примењеном на основни ду у кријовалути);

• Обвезник је неопрећности у вези са којом је и примио зајам, набавио од другој српској правној лица, те је кућовина цену плаћао у динарима. У складу са тим, Обвезник је примљене кријовалуте продао преко овлашћене мењачнице. У пренуику када буде био дужан да врати износ зајма са „каматом“, намера је Обвезника да, преко овлашћене мењачнице, прибави кријовалуте у одговарајућем износу (а према договору са зајмодавцем о начину ошлаше);

• Како је зајам примљен у кријовалути, његов рачуноводствени претман је друиачији у односу на зајам даи у редовној, изв. фиат валути. Сходно томе, обавеза по овом зајму је евиденцирана у књиима друштва као финансијски дериват;

• Претходно наведени рачуноводствени претман произилази из разлога што „камата“ која је предвиђена уговорима о зајму у

конкретном случају не представља заштити од кредитног ризика (јер је у питању дериват, а не уобичајени зајам), није од промене вредности новца кроз време (јер кривовалутна није новац, односно законско средство плаћања), већ је у питању профитна маржа (принос на уложену дивиденду имовину – кривовалуту). У складу са наведеним, обрачунавши износ добијен применом уговорне „камате“ стоје, иако је представља усклађивање вредности одобреног зајма и евидентира се као добитак/губитак од усклађивања на Билансу успеха (а не као расход камате);

•Последично, Обвезник је на годишњем нивоу дужан је да усклађује вредности финансијског деривата применом фер вредности (дакле, може доћи до повећања или смањења фер вредности). Дакле, „камата“ која је предвиђена уговором, евидентира се на годишњем нивоу кроз увећање вредности обавезе/финансијског деривата (другим речима, не ради се о широку камата у правом смислу, већ се на „камату“ гледа као на део вредновања финансијске обавезе). Износ „камате“ се у књигама Обвезника признаје кроз промену фер вредности обавезе у тренутку када се обрачунава, на иницијални износ дуга. Сва увећања и умањења вредности евидентирају се на годишњем нивоу кроз Биланс успеха.”

Савласно одредбама члана 2. тачка 4) Закона Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона, су: Концептуални оквир за финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди - MPC (International Accounting Standards - IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања - МСФИ (International Financial Reporting Standards - IFRS), тумачења издања од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting

Interpretations Committee - IFRIC), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине Концептуални оквир за финансијско извештавање, основни текстови МРС и МСФИ издаши од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издаша од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда, у облику у којем су издаши, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, сувройна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

У складу са одредбом члана 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 капиталa, независно од величине, примењују МСФИ.

У захтеву је наведено да обвезник примењује МСФИ за МСП приликом састављања финансијских извештаја, а у наставку су цитирани изв. компетни стандарди (МСФИ). Међутим, указујемо да обвезници који примењују МСФИ за МСП могу признавање и вредновање финансијских инструмената вршити у складу са компетним МСФИ, па мишљење у наставку дајемо с аспекта примене компетних МСФИ.

Сходно дефиницији дајој у Прилоју А МСФИ 9: Финансијски инструменти (у даљем тексту: МСФИ 9), дериват је финансијски инструмент или други уговор под делокрујом овој стандарда који има све три следеће карактеристике:

(а) његова вредност се мења као одговор на промене одређене каматне стоје, цене финансијског инструмента, цене робе, девизног курса, индекса или стоје цене, кредитној рејтингу или кредитној индексу или сличне варијабле, под условом да у случају нефинансијске варијабле, та варијабла није одређена за једну од уговорних страна (некад се назива “основним”);

(б) не захтева почетну нето инвестицију или почетну нето инвестицију која је мања него што би то захтевале друге врсте уговора за које се очекује да слично реајују на промене фактора тржишта;

(ц) измирује се на будући датум.

Саслано параграфу 4.1.3 МСФИ 9: за сврхе примене параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б):

(а) главница је фер вредност финансијског средства при почетном признавању. Параграф Б4.1.7Б обезбеђује додатно упућивање о значењу термина главнице.

(б) камата се састоји из накнаде за временску вредност новца, за кредитни ризик повезан са неизмиреним износом главнице током одређеног временског периода и за друге основне ризике и трошкове позајмљивања, као и за профитну маржу. Параграфи Б4.1.7А и Б4.1.9А-Б4.1.9Е обезбеђују додатно упућивање о значењу термина камате, укључујући и значење временске вредности новца.

Према параграфу Б4.1.7А МСФИ 9, уговорни шокови гошовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице су у складу са основним аранжманом о позајмици. У основном аранжману о позајмици, разматрање временске вредности новца (видети параграфе Б4.19А-Б4.19Е) и кредитног ризика обично су најзначајнији елементи камате. Међутим, у оваквом аранжману, камата такође може да обухвата накнаду за друге основне ризике позајмљивања (на пример, ризик по основу ликвидности) и трошкова (на пример, административни трошкови) повезане са држањем финансијског средства на одређени временски период. Поред тога, камата може да обухвата профитну маржу која је у складу са основним аранжманом о позајмици. У екстремним економским околностима, камата може бити неадекватна, на пример, носилац финансијског средства експлицитно или имплицитно плаћа дейновање свој новца у одређеном временском периоду (и та накнада је већа од накнаде коју носилац добија за временску вредност новца, кредитни ризик и друге основне ризике и трошкове). Међутим, уговорни услови који уводе изложеност ризицима или променљивости уговорних шокова гошовине који нису повезани са основним аранжманом о позајмљивању, као што су изложеност променама у ценама капиталала или ценама робе, не узрокују настајак уговорних шокова гошовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Створено или купљено финансијско средство може да буде основни аранжман о позајмици без обзира на то да ли је у свом правном облику зајам.

У складу са МСФИ 9, параграф 4.2.1 прописано је да ентитет треба да класификује све финансијске обавезе накнадно одмерене по амортизованој вредности, осим за:

(а) финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха. Такве обавезе, укључујући деривативе који су обавезе, треба накнадно да се одмеравају по фер вредности;

(б) финансијске обавезе које настају када се трансфер финансијског средства не квалификује за пресланак признавања или када се примењује присилна сталанна учешћа Параграфи 3.2.15 и 3.2.17 се примењују за одмеравање таквих финансијских обавеза;

(ц) уговоре о финансијској гаранцији. Након почетног признавања, издавалац таквог уговора треба (осим ако се не примењују параграф 4.2.1(а) или (б)) да га одмерава према вишој вредности између:

(i) износа резервисања за губитке одређеног у складу са Одељком 5.5. и

(ii) износа који је признаван на почетку (видети параграф 43) мање, када је то прикладно, укључени износ прихода признаг у складу са принципима МСФИ 15.

(г) обавезе обезбеђивања зајма по каматној стоји нижој од тржишне. Емитент ипакве обавезе треба (осим ако се не примењује параграф 4.2.1(а)) да је одмерава према вишој вредности између:

(i) износа резервисања за губитке одређеног у складу са Одељком 5.5; и

(ii) износа који је признаван на почетку (видети параграф 5.1.1) мање, када је то прикладно, укључени износ прихода признаг у складу са принципима МСФИ 15.

(е) пошеницијалне накнаде које признаје стипендијалац у пословној комбинацији на коју се примењује МСФИ 3. Таква пошеницијална накнада треба накнадно да се одмерава по фер вредности са променама које се признају у Билансу успеха.

Сaгласно МСФИ 9, пaрaгpaф 4.3.1. угpaђeни дeривaти јe кoмбиoнeнтиa хибридној (кoмбинoвaнoј) инcтpумeнтиa сa тaквим уштицaјeм дa нeки тoкoви тoтoвинe кoмбинoвaнoј инcтpумeнтиa, кoји пoрeд угpaђeнoј дeривaтиa сaдржи и нeдeривaтни oснoвни (мaтични) угoвoр, вaриpaју нa сличaн нaчин кaкo штo јe штo кoд сaмoстaлнoј дeривaтиa. Угpaђeни дeривaти узрoкyje дa сe нeки или сви тoкoви тoтoвинe, кoјe би иначe зaхтиeвao угoвoр, мeђaју нa oснoвy oдpeђeнe кaмaтнe стoпe, цeнe финaнсијскoј инcтpумeнтиa, цeнe рoбe, дeвизнoј кyрсa, индeкcа цeнa или стoпa, кpeдитнoј рeјитинa или кpeдитнoј индeкcа, или дpyгe вaриjaблe, пoд ycлoвoм дa y слyчaју нeфинaнсијскe вaриjaблe, тa вaриjaблa нијe cпeцифичнa зa нeкy угoвoрнy стpанy. Дeривaти кoји јe пoвeзaн сa финaнсијским инcтpумeнтиoм, aли сe пpeмa угoвoрy мoжe пpeнeти нeзaвиснo oд тoј инcтpумeнтиa, или имa рaзличитy дpyгy угoвoрнy стpанy y oднoсy нa тaј инcтpумeнти, нe пpeдстaвљa угpaђeни дeривaти, вeћ пoсeбaн финaнсијски инcтpумeнти.

У склaду сa МСФИ 9, пaрaгpaф 5.7.1. дoбитaк или гyбитaк пo oснoвy финaнсијскoј cpeдствa или финaнсијскe oбaвeзe кoји сe oдмeрaвa пo фep вpeднoстим пpeбa дa сe пpизнa y Билaнcy ycпeхa oсим aкo:

(a) јe дeo oднoсa хeђинa (видeти пaрaгpaфe 6.5.8-6.5.14 и, aкo јe пpимeњливo, пaрaгpaфe 89-94, IAS 39 зa рaчyнoвoдствo хeђинa пo фep вpeднoстим зa хeђинa ризикa кaмaтнe стoпe пoртфeљa).

(б) јe инвeстицијa y инcтpумeнти кaпитaлa и eнтитeти јe oдлучиo дa пpeзeнтујe дoбиткe и гyбиткe пo oснoвy тe инвeстицијe y oстaлoм укyпнoм рeзултaтy y склaду сa пaрaгpaфoм 5.7.5;

(ц) јe финaнсијскa oбaвeзa oзнaчeнa пo фep вpeднoстим кpoз билaнс ycпeхa и oд eнтитeтиa сe зaхтиeвa дa пpeзeнтујe eфeктe пpoмeнa кpeдитнoј ризикa oбaвeзe y oстaлoм укyпнoм рeзултaтy y склaду сa пaрaгpaфoм 5.7.7.; или

(g) је финансијско средство одмерено по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2A и од ентитета се захтева да призна неке промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.10.

У складу са чланом 31. став 10. Правилника о Конјном оквиру и садржини рачуна у Конјном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС”, број 89/20, у даљем тексту: Правилник), прописано је да се на рачуну 428 - Обавезе по основу финансијских деривата, исказују обавезе по основу финансијских деривата, које укључују и све ефекте промене вредности ових деривата евидентиране у оквиру прихода и расхода или у оквиру капиталала. На посебним рачунима отвореним у оквиру овог рачуна, исказују се деривати у складу са њиховом наменом.

Додатно указујемо да се, сагласно Правилнику, приходи и расходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха, евидентирају у пословним књигама обвезника на одговарајућим рачунима прихода (686), односно расхода (586).

Такође, овим путем најомињемо да је Министарство финансија објавило: Објашњење у вези са рачуноводственим признавањем, вредновањем и начином књижења дигиталне имовине у пословним књигама обвезника под бројем: 401-00-50 9/2021-16 од 1. фебруара 2021. године, које је јавно доступно на интернет страници Министарства.

Имајући у виду све наведено, сматрамо да у конкретном случају поменути зајам (као и камата обрачуна на исти) који је дао у кривовалути испуњава сва три услова из дефиниције

деривата (финансијски инструменти) согласно МСФИ 9, с обзиром да: 1) његова вредност зависи од промена тржишне вредности конкретне дијигналне имовине (кријовалути) на које обвезник нема утицаја, 2) не захтева почетну нето инвестицију – у иштању је зајам, и 3) измирује се на будући датум (по истеку рока за враћање основног дуга и камате).

Што се тиче рачуноводственог опремана обавезе по основу зајма (уз укључивање износа камате) примљеног у кријовалути, а како према подацима из захтева уговор о зајму садржи утађени финансијски дериват чија се вредност мења према промени тржишне вредности конкретне дијигналне имовине, мишљења смо да би обвезник у својим пословним књигама требало да поменути обавезу евидентира као финансијски дериват согласно одредбама МСФИ 9, који на годишњем нивоу одмерава по фер вредности (уз укључивање износа камате као повећање фер вредности деривата), уз евидентирање свих добитака или губитака кроз Биланс успеха (усклађивање вредности одобреног зајма) на одговарајућим рачунима у складу са Правилником.”

Имајући и виду садржину цитираног мишљења према коме „би обвезник у својим пословним књигама требало да поменути обавезу евидентира као финансијски дериват сагласно одредбама МСФИ 9, који на годишњем нивоу одмерава по фер вредности (уз укључивање износа камате као повећање фер вредности деривата), уз евидентирање свих добитака или губитака кроз Биланс успеха (усклађивање вредности одобреног зајма) на одговарајућим рачунима у складу са Правилником“, сматрамо да се на евидентирани добитке или губитке кроз Биланс успеха (по наведеном основу) примењују одредбе чл. 7. и 23. Закона. Поред тога, а имајући у виду наведено, мишљења смо да се обавеза по основу „камате” (која је

део повећање фер вредности деривата) не сматра каматом у смислу члана 62. Закона и да се, с тим у вези, не узима у обзир приликом обрачуна утањене капитализације.

2. Право на пореско ослобођење из члана 50а Закона остварује се по основу улагања у набавку непокретности у износу који је плаћен добављачу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 19147345 2025 10520 004 000 011 004 од 27. маја 2025. године)

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.

Сагласно члану 50а став 4. Закона, пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена добит.

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, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19, 159/20 и 97/21 – у даљем тексту: Правилник) и исказује 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).

У смислу члана 6. став 3. тач. 1) и 3) Правилника, под ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ уносе се подаци о улагањима извршеним у основна средства, за која обвезник може да оствари право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, која је обвезник ставио у употребу, односно која користи за обављање делатности, у износу који је, до последњег дана периода за који се саставља порески биланс, плаћен добављачу.

У конкретном случају, обвезник је у периоду улагања (који је трајао од 2012. до 2022. године) истовремено извршио и улагања на непокретности коју је користио као закупца, а по основу којих (с обзиром да се радило о улагањима на туђем објекту) нема право на пореско ослобођење из члана 50а Закона. Како даље наводите у садржини поднетог захтева, у току 2025. године обвезник планира да купи предметну непокретност, с тим што ће се купопродајним уговором дефинисати да фактурну цену непокретности неће чинити износ улагања која је обвезник извршио као закупца, тј. продајну цену непокретности представљаће њена процењена (тржишна) вредност умањена за износ улагања (извршених од стране обвезника, као закупца).

Имајући у виду наведено, по основу набавке непокретности (коју користи за обављање делатности), обвезник остварује право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, при чему на ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ обвезник исказује износ улагања извршеног у набавку непокретности, и то у износу који је плаћен добављачу. С тим у вези, по основу улагања на непокретности која су извршена у периоду у ком је предметну непокретност користио као закупца, обвезник не остварује

право на пореско ослобођење, независно што је (након остваривања права на пореско ослобођење) постао власник исте.

3. Право на остваривање права на порески кредит из члана 52. Закона условљено је исплатом дивиденде и плаћањем пореза по одбитку од стране нерезидентне централе
(Мишљење Министарства финансија, бр. 1289971 2025 10520 004 000 011 004 од 9. маја 2025. године)

У складу са чланом 52. закона, матично правно лице - резидентни обвезник Републике може умањити обрачунати порез на добит правних лица за износ пореза који је његова нерезидентна филијала платила у другој држави на добит из које су исплаћене дивиденде, које се укључују у приходе матичног правног лица, као и за износ пореза по одбитку који је нерезидентна филијала платила у другој држави на те исплаћене дивиденде.

Сагласно члану 52. ст. 2. и 3. Закона, приходи од дивиденди из нерезидентне филијале укључују се у приходе резидентног матичног правног лица у износу увећаном за плаћени порез на добит правних лица и плаћени порез по одбитку на дивиденде из става 1. овог члана, обавеза из става 2. овог члана постоји само у случају примене пореског кредита из става 1. овог члана.

Порески кредит из става 1. овог члана може се користити за умањење обрачунатог пореза матичног правног лица у износу плаћеног пореза у другој држави, а највише до износа пореза који би, по стопи прописаној одредбом члана 39. став 2. овог закона, био обрачунат на приходе од дивиденди из нерезидентне филијале у износу увећаном за порез који је његова нерезидентна филијала платила у другој држави на добит из које су исплаћене дивиденде (члан 52. став 4. Закона).

Начин остваривања права на порески кредит код међукомпанијских исплата дивиденди 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. 20/24, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19, 159/20 и 97/21) у складу са којим обвезник који се определи на коришћење права на порески кредит из члана 52. Закона, под редним бројем 37. Обрасца ПБ 1 исказује износ пореза који је нерезидентна филијала обвезника (резидентног матичног правног лица) платила у другој држави на добит из које су исплаћене дивиденде (редни број 2. Анекса Обрасца ПБ 1), а под редним бројем 38. - износ пореза по одбитку који је нерезидентна филијала матичног правног лица платила у другој држави на дивиденде исплаћене из добити остварене у другој држави (редни број 3. Анекса Обрасца ПБ 1), по основу којег је матично правно лице у пословним књигама исказало расход.

Обвезник који остварује право на порески кредит код међукомпанијских исплата дивиденди од нерезидентне филијале, поред Обрасца ПБ 1, саставља и Анекс Обрасца ПБ 1 - Обрачун пореског кредита за период од _____ до _____ 201__ . године, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (члан 8. став 1. Правилника).

У конкретном случају, нерезидентна филијала обвезника остварила је за 2023. годину добит на коју је 2024. године платила порез, сагласно прописима државе свога резидентства. У току 2024. године донета је одлука о расподели дивиденде матичном правном лицу (обвезнику), с тим што је исплата дивиденде реализована у марту 2025. године када је и плаћен порез по одбитку па се, с тим у вези, поставља питање у ком пореском периоду обвезник може да користи право на порески кредит из члана 52. Закона.

Услов за остваривање права на порески кредит је да је нерезидентна филијала у иностранству исплатила дивиденду

обвезнику и платила порез по одбитку. С обзиром да је, у конкретном случају, нерезидентна филијала порез на добит правних лица (у иностранству) платила у 2024. години (када је и донета одлука о расподели дивиденде), а да је порез по одбитку (приликом исплате дивиденде) плаћен почетком 2025. године, тј. пре подношења пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица за 2024. годину (од стране обвезника), сматрамо да су се, у овом случају, стекли услови да обвезник приликом утврђивања коначне пореске обавезе за порез на добит правних лица за 2024. годину користи порески кредит из члана 52. Закона, на начин прописан Законом и Правилником.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Порески третман непокретности у својини Српске православне цркве

(Мишљење Министарства финансија, бр. 002096396 2025 10520 000 000 070 004 од 20. јуна 2025. године)

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, 92/23 и 94/24 - у даљем тексту: Закон), прописано је да се порез на имовину плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

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

Према одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима, у смислу става 1. тог члана, сматрају се грађевинско, пољопривредно, шумско и друго земљиште као и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови.

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

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

Према одредби члана 12. став 1. тачка 3) Закона, порез на имовину не плаћа се на непокретности у својини традиционалних цркава и верских заједница и других цркава и верских заједница регистрованих у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница, које су намењене и искључиво се користе за обављање богослужбене делатности.

Одредбом члана 12. став 4. Закона, прописано је да се одредбе става 1. тач. 2) до 7), тач. 9) до 11) и тач. 13) и 14) и става 2. тог члана не примењују на непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода, осим на непокретности из става 1. тачка

7) тог члана за које је уговором о концесији уређено да концесионар неће плаћати порез на имовину.

Трајним давањем другим лицима, у смислу члана 12. став 4. Закона, сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана (члан 12. став 5. Закона).

Према одредби члана 10. став 1. Закона о црквама и верским заједницама („Службени гласник РС”, број 36/06 – у даљем тексту: Закон о црквама и верским заједницама), традиционалне цркве су оне које у Србији имају вишевековни историјски континуитет и чији је правни субјективитет стечен на основу посебних закона, и то: Српска Православна Црква, Римокатоличка Црква, Словачка Евангеличка Црква а. в., Реформатска Хришћанска Црква и Евангеличка Хришћанска Црква а. в.

Традиционалне верске заједнице су оне које у Србији имају вишевековни историјски континуитет и чији је правни субјективитет стечен на основу посебних закона, и то Исламска верска заједница и Јеврејска верска заједница (члан 10. став 2. Закона о црквама и верским заједницама).

Имајући у виду наведено, за непокретности у својини традиционалних цркава и верских заједница (у конкретном случају у својини Српске Православне Цркве) као обвезника пореза на имовину остварује се пореско ослобођење ако су испуњени следећи услови:

- да су намењене за обављање богослужбене делатности,
- да се искључиво користе за обављање богослужбене делатности,
- да нису уступљене другом лицу уз накнаду на период који у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана.

Међутим, нема законског основа да се оствари пореско ослобођење за непокретности цркава и верских заједница које нису намењене и не користе се искључиво за обављање богослужбених делатности (нпр. за парохијске домове, станове у својини цркава, објекте и помоћне објекте у којима се обавља учење веронауке и сл.).

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман прихода које резидентно правно лице исплаћује физичком лицу - нерезиденту, по основу пружања услуга програмирања из Велике Британије.

(Мишљење Министарства финансија, бр. 361380 2023 10520 004 000 011 004 од 8. маја 2025. године)

1. Са становишта Закона о порезу на доходак грађана

1. Према одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13-исправка, 108/13, 57/14, 68/14-др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22, 92/23, 94/24 и 19/25 - у даљем тексту: ЗПДГ), порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети овим законом.

Сагласно члану 6. ЗПДГ, порески обвезник је физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез (у даљем тексту: обвезник).

Обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент (у даљем тексту: нерезидент) за доходак остварен на територији Републике Србије (члан 8. став 1. ЗПДГ).

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

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

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

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

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

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

Сагласно члану 107а став 1. ЗПДГ, 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 Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, и да је он стварни власник прихода.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује код исплатиоца прихода потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација (члан 107а став 2. ЗПДГ).

Према члану 107а став 5. ЗПДГ, ако исплатилац прихода у моменту исплате прихода нерезиденту не располаже потврдом из става 2. овог члана, дужан је да приликом исплате прихода примени одредбе овог закона.

Према одредби члана 6. тач. 17) и 18) 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, 92/23 и 94/24 - у даљем тексту: ЗДОСО), лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о

делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада), у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду.

Сагласно члану 28. став 1. ЗДОСО, основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана.

Имајући у виду наведене законске одредбе, приход који оствари физичко лице по основу пружања услуга програмирања има порески третман осталих - других прихода из члана 85. ЗПДГ.

Како се у вези са плаћањем доприноса за обавезно социјално осигурање као претходно поставља питање да ли је физичко лице осигураник према одредбама закона и билатералних међународних уговора у области социјалног осигурања, давање одговора о примени наведених прописа је у надлежности Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања и Министарства здравља.

2. Са становишта Споразума о избегавању двоструког опорезивања

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори”, број 7/82 - у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1. јануара 1983. године.

Споразум производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске.

Споразум је, са почетком примене од 1. јануара 2019. године, измењен Мултилатералном конвенцијом за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 3/18 и 4/23).

Напомињемо, да Устав Републике Србије („Службени гласник РС”, број 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.

Члан 14. (Самосталне личне делатности) Споразума прописује:

„(1) Доходак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) од професионалних делатности или других самосталних делатности сличне врсте опорезује се само у тој држави (у конкретном случају, Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске) осим ако он има сталну базу коју редовно користи у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) у циљу обављања својих делатности. Ако он има такву сталну базу, доходак може бити опорезован у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) али само до оног износа који се приписује тој сталној бази.

(2) Изузетно од одредаба става (1) овог члана, доходак који резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) остварује од самосталних делатности које врши у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) не опорезују се у тој другој држави (у конкретном случају, Републици Србији) ако:

(а) резидент (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) укупно не борави у другој

држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) дуже од 183 дана у току односне календарске године;

(б) резидент (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) не располаже сталном базом у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) за време које укупно прелази 183 дана у току календарске године.

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

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

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

Значење израза „самосталне личне делатности”, ближе је објашњено навођењем (у члану 14. став (3) Споразума) низа најчешћих примера тзв. „либералних професија”. Набрајање има искључиво карактер објашњења и ни у ком случају није коначно. Могуће тешкоће које, у примени Споразума, у посебним случајевима, могу настати у погледу усаглашавања ставова да ли нека делатност има карактер „самосталне личне делатности” у смислу Споразума, решавају се у Поступку споразумевања (по

данашњој терминологији, Поступак заједничког договарања) између надлежних органа држава уговорница (из члана 24. Споразума).

Када је реч о критеријуму „сталне базе”, као услову да се доходак лица која обављају самосталне личне делатности опорезује у држави извора (у конкретном случају, у Републици Србији) указујемо да, у складу са међународном праксом приликом закључивања, тумачења и примене споразума о избегавању међународног двоструког опорезивања, није уобичајено да се, у овом члану Споразума, прецизно дефинише значење израза „стална база”. Међутим, уобичајено је да се под изразом „стална база” подразумева центар активности сталног или трајног карактера (минимум шест месеци) који резидент државе уговорнице (у конкретном случају, физичко лице - резидент Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) има у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) - на основу навода из захтева за мишљење, очигледно је, да у конкретном случају, односно физичко лице у Републици Србији нема „сталну базу” - ово зато, јер у Републици Србији, уопште, физички, неће бити присутно).

С обзиром на изнето, доходак који (у конкретном случају) физичко лице - резидент Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске (под околностима описаним у уводу овог службеног мишљења) оствари од резидентног правног лица, сходно члану 14. (Самосталне личне делатности) став 1. (први део прве реченице) опорезује се само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске (као, матичној земљи резидентности).

Наведено се примењује, уз услов, поседовања валидне потврде о резидентности. У супротном, примењују се одговарајуће одредбе Закона о порезу на доходак грађана (о којима је претходно било говора) а не одредбе Споразума.

У циљу откалањања сваке сумње у другачије тумачење околности конкретног случаја, као и (надамо се) корисног

појашњења, посебно напомињемо да се, у конкретном случају, не могу применити одредбе члана 12. (Ауторске накнаде) ст. 2. и 3. Споразума које, поред дефинисања израза „ауторске накнаде”, предвиђају опорезивање ауторских накнада и у Републици Србији (као земљи извора) и то, по стопи пореза по одбитку која износи 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

Наиме, у конкретном случају, плаћање се не врши за „коришћење или право коришћења ауторског права над рачунарском програму ...” (у ком случају би, наведено плаћање имало карактер ауторских накнада) већ се, плаћање врши за (како наводите) „услуге програмирања”, односно (према нашем разумевању, што сте нам потврдили и у усменом разговору) за израду рачунарског програма који (као такав) још увек не постоји, због чега је реч о плаћању накнаде за услугу која ће довести до развоја рачунарског програма.

Ово ће бити случај чак, и ако односно нерезидентно физичко лице које израђује (осмишљава) рачунарски програм задржава сва права, укључујући и ауторско право из тог рачунарског програма (што, према наводима из захтева за мишљење, није случај - јер, како наводите, интелектуална својина над рачунарским програмом остаје у власништву резидентног правног лица).

Међутим, уколико би (у конкретном случају) нерезидентно физичко лице (као власник ауторског права на претходно развијеном рачунарском програму) резидентном правном лицу одобрило право на измену или репродукцију развијеног рачунарског програма при чему, нерезидентно физичко лице не би обављало никакв додатни рад, накнада коју би (у том случају) резидентно правно лице исплатило нерезидентном физичком лицу (за одобравање таквог права на употребу рачунарског програма) сматрала би се ауторском накнадом у смислу члана 12. (Ауторске накнаде) став 3. Споразума

која би се, сходно ставу 2. истог члана Споразума, опорезовала у Републици Србији и то, по стопи пореза по одбитку која износи 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

3. Са становишта Закона о порезу на додату вредност

УТВРЂИВАЊЕ МЕСТА ПРОМЕТА УСЛУГА

Сагласно одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон о ПДВ), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици Србији уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику Србију.

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

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

У складу са одредбом члана 10. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ, порески дужник, у смислу овог закона, је прималац добара и услуга, ако страном лице није обвезник ПДВ у Републици Србији, независно од тога да ли у Републици Србији има сталну пословну јединицу и да ли је та стална пословна јединица обвезник ПДВ у Републици Србији.

Према одредби члана 12. став 1. Закона о ПДВ, овим чланом одређује се порески обвезник искључиво за сврху примене правила

која се односе на одређивање места промета услуга.

Сагласно одредби става 3. истог члана Закона о ПДВ, када услугу пружа страно лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

- 1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- 2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе.

Према одредби става 4. истог члана Закона о ПДВ, ако се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

У складу са наведеним, место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона о ПДВ, при чему је Законом о ПДВ уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. Наиме, када услугу пружа страно лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга, у складу са чланом 12. став 3. Закона о ПДВ, сматра се:

- свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе.

У случају да се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга

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

Према томе, када страно лице, у конкретном случају физичко лице које у Републици Србији нема пребивалиште, пружа услуге програмирања обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији, сматра се да страно лице пружа наведене услуге пореском обвезнику из члана 12. став 3. тачка 1) Закона о ПДВ. Место промета предметних услуга, у складу са чланом 12. став 4. Закона о ПДВ, је место седишта примаоца услуга у Републици Србији. С тим у вези, под претпоставком да страно лице није обвезник ПДВ у Републици Србији, порески дужник за промет предметних услуга је прималац услуга – обвезник ПДВ у складу са чланом 10. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ. Поред тога напомињемо, у основицу за обрачунавање ПДВ урачунава се и порез по одбитку у складу са чланом 17. став 3. тачка 1) Закона о ПДВ и чланом 43. ст. 2. и 3. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24).

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Остваривање права на коришћење ослобођења по основу запошљавања лица са инвалидитетом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 353239 2025 10520 004 000 011 001 од 27. маја 2025. године)

Одредбом члана 45б став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14-др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22, 92/23 и 94/24 - у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да се послодавац који на неодређено време запосли лице са инвалидитетом у складу са законом који уређује спречавање дискриминације лица са инвалидитетом, за које одговарајућом правно-медицински валидном документацијом докаже инвалидност, ослобађа обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање који се плаћају на основицу, односно на терет средстава послодавца, за период од три године од дана заснивања радног односа тог лица.

Ослобођење од плаћања доприноса из овог члана не могу остваривати државни органи и организације, јавна предузећа, јавне службе и други директни или индиректни буџетски корисници (члан 45б став 4. Закона о доприносима).

Послодавци који за одређено лице користе или су користили ослобођење од плаћања доприноса по другом правном основу у складу са одговарајућим прописом, не могу за исто лице остваривати ослобођење од плаћања доприноса из овог члана (члан 45б став 5. Закона о доприносима).

Одредбом члана 40. Закона о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом („Службени гласник РС”, бр. 36/09, 32/13 и 14/22-др. закон) прописано је да предузеће за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са инвалидитетом има право на месечну субвенцију зараде за сваку

запослену особу са инвалидитетом у висини до 75% укупних трошкова зараде са припадајућим доприносима за обавезно социјално осигурање, али не више од 50% просечне зараде по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, у складу са прописима о државној помоћи за запошљавање особа са инвалидитетом и другим прописима о државној помоћи који су потребни за примену прописа о државној помоћи за запошљавање особа са инвалидитетом.

Сагласно наведеним одредбама, послодавац који за одређено лице користи или је већ користио ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање по другом правном основу у складу са одговарајућим прописом, не може за исто лице остваривати ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање према одредби члана 45б став 5. Закона о доприносима. То значи да послодавац који користи или је користио право на субвенцију зараде за одређену запослену особу са инвалидитетом (у предметном случају, право на месечну субвенцију зараде за одређену запослену особу са инвалидитетом, у висини до одређеног процентуалног износа укупних трошкова зараде са припадајућим доприносима за обавезно социјално осигурање, сагласно члану 40. Закона о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом), не може да користи ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде тог лица према одредби члана 45б став 5. Закона о доприносима.

Указујемо да послодавац који, имајући у виду став 4. члана 45б Закона о доприносима, није директни или индиректни буџетски корисник али у предметном случају, у смислу члана 45б став 5. Закона о доприносима, користи или је користио право на субвенцију зараде за одређену запослену особу са инвалидитетом, не може да користи ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде тог лица према одредбама члана 45б Закона о доприносима.

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У ЈУНУ 2025. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о изменама и допунама Закона о утврђивању гарантне шеме и субвенционисању дела камате као мера подршке младима у куповини прве стамбене непокретности	Сл. гласник РС, бр. 51 од 17. јуна 2025.
Закон о задуживању Републике Србије код NLB KOMERCIJALNA BANKA AD BEOGRAD за потребе финансирања Пројекта изградње ауто-пута, деоница Београд – Зрењанин – Нови Сад	Сл. гласник РС, бр. 51 од 17. јуна 2025.
Закон о давању гаранције Републике Србије у корист OTP banke Srbija akcionarsko društvo Novi Sad, Банке Поштанска штедионица, акционарско друштво, Београд и Banca Intesa AD Beograd по основу задужења Електродистрибуције Србије д.о.о. Београд, у вези са пројектом унапређење дистрибутивне мреже	Сл. гласник РС, бр. 51 од 17. јуна 2025.

Закон о потврђивању Уговора о кредитном аранжману купца, између Републике Србије коју заступа Влада Републике Србије поступајући преко Министарства финансија, делујући у својству Зајмопримца аранжиран од стране Bred Banque Populaire, Credit Agricole Corporate and Investment Bank, Credit Industriel et Commercial, Credit Lyonnais, Natixis и Societe Generale, делујући у својству Овлашћених водећих аранжера са Natixis, делујући у својству Банке за глобалну координацију, структурирање и документацију и Natixis, делујући у својству ЕСА Агента и Финансијских институција наведених у Делу I Прилога 1, делујући у својству Првобитних зајмодаваца	Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 5 од 19. јуна 2025.
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Други зајам за развојну политику зеленог раста у Републици Србији) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 5 од 19. јуна 2025.

ОДЛУКЕ	
Одлука о измени Одлуке о образовању Комисије за праћење примене Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор	Сл. гласник РС, бр. 48 од 06. јуна 2025.
Одлука о врстама девиза у којима се плаћају републичке административне таксе код дипломатско-конзуларних представништава Републике Србије и о висини курса динара за прерачунавање динарских износа такси у девизе	Сл. гласник РС, бр. 49 од 13. јуна 2025.
Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности, 05 број 424-6575/2025 од 21. јуна 2025. године	Сл. гласник РС, бр. 55 од 24. јуна 2025.
Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности, 05 број 424-6579/2025 од 21. јуна 2025. године	Сл. гласник РС, бр. 55 од 24. јуна 2025.
Одлука о одређивању одговорних лица и тела у систему управљања програмима претприступне помоћи Европске уније за период 2007–2013. године	Сл. гласник РС, бр. 55 од 24. јуна 2025.

Одлука 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. 55 од 24. јуна 2025.
---	--

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о техничком поступку и начину размене података у вези са самоискључењем играча из учешћа у посебним играма на срећу преко средстава електронске комуникације	Сл. гласник РС, бр. 48 од 06. јуна 2025. год.
Правилник о измени Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 52 од 19. јуна 2025. год.
Правилник о измени Правилника о електронском фактурисању	Сл. гласник РС, бр. 56 од 27. јуна 2025. год.

ОСТАЛО

УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ из Тарифе републичких административних такси	Сл. гласник РС, бр. 55 од 24. јуна 2025. год.
--	---

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