



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 3
март 2022.
година LXII
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 3
март 2022.
година LXII
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, министар финансија

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

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

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

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2022 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли је држављанин Републике Србије у обавези да у Републици Србији плати порез на наслеђе хартија од вредности у швајцарској банци, које је остварио од свог пок. оца, ако су те хартије од вредности стечене пре двадесет година, а конкретно физичко лице оглашено за наследника пре пет година?..... 13

б) Ако наследник тих хартија од вредности одлучи да предметне хартије од вредности прода и новчана средства пренесе у Републику Србију, да ли је у обавези да то пријави и да ли се то опорезује, односно да ли је (прекршајно или кривично) одговоран за непријављивање? 13

2. Обавеза плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу прихода од ауторског права аутора телевизијске серије 16

3. а) Порески третман прихода који остваре физичка лица - играчи који су учесници тениског турнира који се одржава на територији Републике Србије, као накнаду договорену искључиво за њихов наступ, тј. за учешће на том турниру, коју (накнаду) добију независно од резултата који они остваре на том турниру, уколико исплатилац прихода - резидентно правно лице (спортско удружење које учествује у реализацији међународних тениских турнира под покровитељством светских спортских организација АТР и WТА) плати наведену накнаду по основу фактура испостављених од стране спортских агенција (нерезидентна правна лица) које заступају поменуте играче..... 19

Порески третман прихода који остваре физичка лица - играчи који су учесници тениског турнира који се одржава на територији

Републике Србије када резидентно правно лице (спортско удружење), сагласно уговорима о закупу лиценце и организацији међународних тениских турнира, има обавезу плаћања целокупног наградног фонда турнира друштву ATP Tour Inc. или друштву WTA Tour (тако што врши исплату наградног фонда по основу фактура испостављених од стране друштва ATP Tour Inc. или друштва WTA Tour, која врше прерасподелу целокупног наградног фонда, као и директну исплату припадајућег дела наградног фонда играчима - резидентним и нерезидентним физичким лицима, у складу са резултатима оствареним на предметном тениском турниру) 19

б) Да ли се плаћа порез по одбитку у случају када резидентно правно лице - спортско удружење које учествује у реализацији међународних тениских турнира под покровитељством светских спортских организација ATP и WTA, врши исплату накнаде нерезидентном правном лицу - спортској агенцији, по основу испостављене фактуре за учешће (на турниру) спортисте (ког агенција заступа)? 19

в) Одредба УИДО која се односи на доходак који оствари појединац или спортиста од личне (уживо) активности за наступ на тениском турниру 20

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли обвезник ПДВ има право да ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта - стану, који набавља за потребе пружања услуга смештаја за краћи боравак, одбије као претходни порез? 29

2. Пореска стопа на промет услуга зоохигијене..... 31

3. Порески третман промета који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ када је реч о припремним радовима који

подразумевају геодетске услуге које претходе изградњи саобраћајница 32

4. Порески третман реализације пројекта Инвестициони оквир за западни Балкан (WBIF) - Инфраструктурни пројекат - Техничка помоћ 10 - IPF 10 (који се састоји од више потпројеката)..... 35

5. Право на пореско ослобођење за увоз опреме у случају када увоз опреме врши корисник ИПА II помоћи - корисник донације, који исту опрему продаје лизинг кући и од те лизинг куће - даваоца лизинга узима предметну опрему на лизинг у својству примаоца лизинга, а предметну опрему плаћа страном добављачу делом из средстава донације, а делом из средстава корисника ИПА II помоћи - корисника донације..... 37

6. Обрачунавање ПДВ за испоруку природног гаса..... 41

7. Порески третман промета добара и услуга (радови и неконсултантске услуге), односно увоза добара који се врши у циљу реализације Пројекта акцелерације иновација и подстицања раста предузетништва, на основу Споразума о зајму између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој, као и промета добара и услуга, односно увоза добара чија ће се набавка финансирати из средстава гранта Фонда за науку и суфинансирајућег гранта 44

8. Порески третман промета услуга образовања одраслих у оквиру обављања делатности осталог образовања у случају када „Народни универзитет” Ниш добија новчана средства на основу уговора од Града Ниша на име реализације стручног усавршавања запослених у образовању из области финансијског управљања и контроле у складу са међународним стандардима 45

9. Право на рефакцију ПДВ страног обвезника у случају када обвезник ПДВ закључи уговор са страним лицем - централним ентитетом на основу којег се обавезе да ће испоручивати

деривате нафте и др. страним обвезницима који поседују Routex картицу (која служи искључиво за идентификацију купаца), а да ће страно лице - централни ентитет наплаћивати потраживања за извршене испоруке у име и за рачун предметног обвезника ПДВ од другог страног лица које има закључене уговоре о коришћењу Routex картица са купцима и које од купаца непосредно наплаћује накнаду за испоруке које су им извршене од стране предметног обвезника ПДВ.....48

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Признавање расхода обвезника по основу донације дате задужбини чији је оснивач55

2. Могућност измене правилника о рачуноводству када обвезник који послује у ИТ индустрији има намеру да изменом правилника о рачуноводству подигне (почев од 1. јануара 2021. године) вредносни критеријум за признавање основних средстава на износ од 500.000 динара (са ранијег износа од 100.000 динара), а нарочито узимајући у обзир (евентуални) утицај такве измене на утврђивање основице пореза на добит правних лица57

3. Да ли обвезник који примењује МРС, односно МСФИ и који је при састављању финансијских извештаја за 2020. годину по први пут применио нови рачуноводствени стандард МСФИ 9 *Финансијски инструменти*, у случају када је прва примена предметног стандарда довела до промене рачуноводствене политике и негативан ефекат прве примене евидентиран као умањење почетног стања позиције нераспоређене добити у билансу стања, има право да у пореском билансу за 2020. годину, као и у четири наредне узастопне године искаже расход у износу од 1/5 укупног износа корекције нераспоређене добити (из биланса стања за 2020. годину)?.....66

4. Примена одредаба члана 22г Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник (који се бави рачунарским

програмирањем) врши улагања у развој софтверских решења (за одређени број пројеката) при чему ће иста у својим пословним књигама евидентирати као нематеријалну имовину, а трошкови зарада запослених који су ангажовани на развоју предметних софтверских решења (сходно прописима о рачуноводству) се не евидентирају као расход, већ се укључују у набавну вредност/цену коштања нематеријалне имовине..... 68

5. Корекција материјално значајне грешке и, с тим у вези, могућности подношења измењене пореске пријаве..... 72

6. Порески третман преноса удела у резидентном правном лицу извршеног од стране нерезидентног правног лица по основу извршене статусне промене 78

7. Пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник у пореском периоду (конкретно у 2018. години) испунио услове прописане чланом 50а Закона и остварио добит у пореском билансу, али је у том (и наредна два пореска периода) користио право на пренос губитака из члана 32. Закона 81

8. Порески третман прихода остварених по основу давања у закуп заједничког простора стамбене заједнице 84

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је приликом отуђења станова из јавне својине Града Новог Сада лицима којима су станови додељени у закуп као избеглим лицима, у складу са законом којим су уређене избеглице, „као вредност непокретности која је предмет уговора о купопродаји правилно узети тржишну вредност непокретности (иако она није исказана у решењу о утврђивању пореза на имовину) или просечну вредност непокретности исказану у решењу о утврђивању пореза на имовину“? 87

2. Порески третман деобе сувласничке заједнице на неизграђеном земљишту са становишта пореза на пренос апсолутних права,

договорене усменим споразумом сувласника, а реализоване по основу правоснажних судских одлука донетих на основу пропуштања којима је утврђено право својине конкретног физичког лица као тужиоца на конкретном земљишту које су донете по тужби сваког од тих лица као сувласника против осталих сувласника (сваки сувласник је поднео тужбу и по свакој тужби је посебном пресудом тужиоцу утврђено право својине) 89

3. Да ли банка треба да, код продаје непокретности која се налази у Републици Србији коју врши продавац који је нерезидентно правно лице, коме се купопродајна цена исплаћује на његов рачун у иностранству, пре преноса новца у иностранство од продавца тражи доказ о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, имајући у виду да продавци сматрају да се на њих наведена одредба не односи кад делатност ових лица није купопродаја непокретности, при чему истичу да наведени доказ није потребан с обзиром на законско јемство за измирење обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права? 93

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Коришћење олакшице по основу зараде новонастањеног обвезника - оснивача новооснованог привредног друштва у коме је засновао радни однос 95

2. Порески третман примања које оствари физичко лице - волонтер по основу накнаде трошкова исхране и путовања .. 98

3. Утицај на висину личне зараде предузетника опредељене као његово месечно лично примање и као основице пореза и доприноса у околностима када у поступку контроле од стране пореског органа, по основу мањка готових производа, није признат расход у пореском билансу за одређени порески период, што је за последицу имало увећање опорезиве добити по основу самосталне делатности за тај период 102

4. Утврђивање пореза на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад које је обвезник остварио до 7. маја 2021. године односно од 7. маја 2021. године..... 104

5. Обрачунавање и плаћање пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу уговорене накнаде за рад чланова управног одбора привредног друштва..... 108

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли особа са инвалидитетом из члана 5. став 1. тач. 1) до 2а) Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара, која приликом регистрације првог путничког моторног возила, које је на име те особе регистровано у једној години, није поднела доказе за остваривање права на ослобођење од пореза на употребу моторних возила због чега није остварила право на ослобођење па је порез на употребу моторних возила платила у прописаном износу, има право да оствари пореско ослобођење код регистрације путничког возила које се на њено име „друго” региструје у истој години, под условом да за то приложи прописане доказе?..... 111

2. Да ли се порез на регистровано оружје плаћа на малокалибарски пиштољ?..... 113

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Примена члана 22. став 1. тачка 3) Закона о накнадама за коришћење јавних добара којим су прописане основице накнада за коришћење јавних добара за угљоводонике у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и природних гасова..... 115

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман средстава признатих у складу са Међународним стандардом финансијског извештавања 16 за

потребе примене Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Аустријом и то у ситуацији у којој резидент Републике Србије закупује и покретну и непокретну имовину која је у његовим пословним књигама призната у складу са МСФИ 16 117

ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Право на уплату директних давања привредног субјекта који је у мају 2020. године засновао радни однос са једним запосленим (који је уједно и једини запослени код тог привредног субјекта) 121

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају пружања услуге чишћења и одржавања зграда, канцеларија и објеката у оквиру шифре делатности 81.10 (Услуге одржавања објеката), 81.21 (Услуге редовног чишћења зграда) и 81.22 (Услуге осталог чишћења зграда и опреме) од стране привредног субјекта другим правним лицима са којима има потписан уговор о пружању наведених услуга, у конкретном случају са стамбеном заједницом?..... 123

2. Обавеза и начин евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају када Народна библиотека „Др Ђорђе Натошевић” врши услугу позајмљивања књига физичким лицима при чему накнаду за услугу позајмљивања књига врши путем уплате чланарине у готовом новцу од физичких лица, као и у случају наплате новчаних казни које библиотека наплаћује од својих чланова - физичких лица у случају кашњења у враћању позајмљених књига..... 125

3. Обавеза и начин евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају када ЈП „Градска аутобуска станица

Лесковац” врши продају карата путницима - физичким лицима за превоз искључиво у име и за рачун превозника који користе услуге станице, о чему су закључени посебни уговори о пружању станичних услуга од стране ЈП „Градска аутобуска станица Лесковац” и превозника који користе услуге станице..... 126

4. Обавеза евидентирања чланарине преко електронског фискалног уређаја у оквиру шифре делатности 94.99 (Делатност осталих удружења на бази учлањења), као и иницијатива да се шифра делатности 94.99 (Делатност осталих удружења на бази учлањења) ослободи обавезе евидентирања чланарине као облика финансирања лица предметног удружења 128

5. Да ли Удружење драмских уметника Србије има обавезу евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају продаје сопствених издања као што су Монографија о добитницима Добричиног прстена и позоришних новина Лубус? 130

6. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају када привредни субјект, поред претежне делатности која спада у област делатности 65 (Осигурање, реосигурање и пензијски фондови, осим обавезног социјалног осигурања), повремено обавља и промет добара и услуга физичким лицима мимо регистроване претежне делатности 131

7. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају продаје непокретности и опреме (намештај, рачунарска опрема, возила и др.), као и издавања у закуп непокретности физичким лицима који привредни субјект - банка, обавља у оквиру области делатности 64 (Финансијске услуге, осим осигурања и пензијских фондова)..... 134

8. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају пружања услуге смештаја и исхране студената

и са њима непосредно повезаним прометом добара и услуга, а у оквиру области делатности 55.90 (Остали смештај) из Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10)..... 136

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли се Извештај о броју убачених и евидентираних лименки у паметне пресе - ђубријере, генерисан на основу електронског записа, потписан и оверен од стране овлашћеног лица, може сматрати веродостојном рачуноводственом исправом у смислу Закона о рачуноводству? 143
2. Да ли зависно правно лице има право да донесе одлуку о расподели нераспоређене добити из ранијих година матичном правном лицу, а онда износом распоређеног добитка да затвори позајмице дате том матичном правном лицу? 148
3. Да ли обвезници који не примењују комплетне МСФИ за састављање својих финансијских извештаја, већ примењују МСФИ за МСП или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС“, бр. 89/20), имају право да у својим пословним књигама непокретности исказују као стална средства намењена продаји и ако имају то право, на ком рачуну, сходно Правилнику о Контном оквиру, исказују непокретности намењене даљој продаји? 151

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у марту 2022. године 155

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли је држављанин Републике Србије у обавези да у Републици Србији плати порез на наслеђе хартија од вредности у швајцарској банци, које је остварио од свог пок. оца, ако су те хартије од вредности стечене пре двадесет година, а конкретно физичко лице оглашено за наследника пре пет година?

б) Ако наследник тих хартија од вредности одлучи да предметне хартије од вредности прода и новчана средства пренесе у Републику Србију, да ли је у обавези да то пријави и да ли се то опорезује, односно да ли је (прекршајно или кривично) одговоран за непријављивање?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00239/2022-04 од 23.3.2022. год.)

а) *Са становишта Закона о порезима на имовину*

Према одредби члана 14. став 2. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПИ), порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени:

- 1) готов новац;
- 2) штедни улог;
- 3) депозит у банци;
- 4) новчано потраживање;
- 4а) дигиталну имовину;
- 5) право интелектуалне својине;

б) право својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловилу, односно употребљаваном ваздухоплову и другим покретним стварима.

Према одредби члана 14. став 4. тачка 2) ЗПИ, поклоном се, у смислу ЗПИ, не сматра приход физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана.

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон удела у правном лицу, односно хартија од вредности (члан 14. став 6. тачка 1) ЗПИ).

Према одредби члана 14. став 3. ЗПИ, која је била у примени до 29. јануара 2009. године („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07 и 5/09), порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама, новчана потраживања, права интелектуалне својине, уделе у правном лицу, хартије од вредности, право својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловном објекту, односно употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари.

Према одредби члана 15. ст. 2. до 4. ЗПИ, обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. ЗПИ је резидент Републике Србије, односно фонд из става 1. тог члана који је уписан у одговарајући регистар у Републици Србији, за предмет који се налази на територији Републике Србије, или у иностранству. Обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. ЗПИ је нерезидент Републике Србије за предмет који се налази на територији Републике Србије. За сврху опорезивања порезом на наслеђе и поклон и порезом на пренос апсолутних права, у погледу резидентства правног лица примењују се одредбе закона којим се уређује порез на добит правних лица, а у погледу резидентства физичког лица - одредбе закона којим се уређује порез на доходак грађана.

Пореска обавеза у односу на наслеђе настаје даном правоснажности решења о наслеђивању, осим у случају из ст. 3. и 5. овог члана (члан 17. став 1. ЗПИ).

Према томе, наслеђе хартија од вредности остварено по основу решења о наслеђивању које је постало правоснажно 30. јануара 2009. године или након тог дана није предмет опорезивања порезом на наслеђе (па и кад је наследник те хартије од вредности остварио од свог оца као оставиоца). Стога се за то наслеђе не подноси пореска пријава и порез на наслеђе се не плаћа.

б) Са становишта Закона о порезу на доходак грађана

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 13/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

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

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

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

не сматра разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности када су стечени наслеђем у првом наследном реду.

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

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

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

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

2. Обавеза плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу прихода од ауторског права аутора телевизијске серије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-43/2022-04 од 14.3.2022. год.)

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 и 153/20, 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 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).

Одредбама чл. 24. и 25. ЗПДВ прописана су пореска ослобођења за промет добара и услуга.

Сагласно наведеном, на промет услуга који обвезник ПДВ врши привредном друштву „А“ у вези са реализацијом ТВ серије „Цар Душан“, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ.

2. Са становишта Закона о порезу на доходак грађана и Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање

Одредбом члана 1. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у тексту: ЗПДГ) прописано је да порез на доходак грађана плаћају, у складу са одредбама овог закона, физичка лица која остварују доходак.

Опорезивање дохотка грађана уређује се искључиво ЗПДГ, а пореска ослобођења и олакшице могу се увести само овим законом (члан 1. ст. 2. и 3. ЗПДГ).

Према члану 6. ЗПДГ, порески обвезник је физичко лице које је по одредбама ЗПДГ дужно да плати порез.

Одредбама чл. 52. до 60. ЗПДГ уређен је порески третман прихода од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине.

Сагласно одредби члана 54. став 1. ЗПДГ, обвезник пореза на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине је физичко лице које као аутор, носилац сродних права, односно власник права индустријске својине остварује накнаду по основу ауторског и сродног права, односно права индустријске својине.

Порез на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине обрачунава се и плаћа на опорезиви приход који чини разлика између бруто прихода и трошкова које је обвезник имао при остваривању и очувању прихода (члан 55. ЗПДГ).

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

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

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

Имајући у виду наведене одредбе, указујемо да ЗПДГ и ЗДОСО није прописано ослобођење од обавезе плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу прихода од ауторског права. Сходно томе, нема основа за ослобођење аутора телевизијске серије од обавезе плаћања пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на ауторске хонораре.

3. а) Порески третман прихода који остваре физичка лица - играчи који су учесници тениског турнира који се одржава на територији Републике Србије, као накнаду договорену искључиво за њихов наступ, тј. за учешће на том турниру, коју (накнаду) добију независно од резултата који они остваре на том турниру, уколико исплатилац прихода - резидентно правно лице (спортско удружење које учествује у реализацији међународних тениских турнира под покровитељством светских спортских организација АТР и WТА) плати наведену накнаду по основу фактура испостављених од стране спортских агенција (нерезидентна правна лица) које заступају поменуте играче

Порески третман прихода који остваре физичка лица - играчи који су учесници тениског турнира који се одржава на територији Републике Србије када резидентно правно лице (спортско удружење), сагласно уговорима о закупу лиценце и организацији међународних тениских турнира, има обавезу плаћања целокупног наградног фонда турнира друштву АТР Tour Inc. или друштву WТА Tour (тако што врши исплату наградног фонда по основу фактура испостављених од стране друштва АТР Tour Inc. или друштва WТА Tour, која врше прераспodelу целокупног наградног фонда, као и директну исплату припадајућег дела наградног фонда играчима - резидентним и нерезидентним физичким лицима, у складу са резултатима оствареним на предметном тениском турниру)

б) Да ли се плаћа порез по одбитку у случају када резидентно правно лице - спортско удружење које учествује у реализацији међународних тениских турнира под покровитељством светских спортских организација АТР и WТА, врши исплату накнаде нерезидентном правном лицу - спортској агенцији,

по основу испостављене фактуре за учешће (на турниру) спортисте (ког агенција заступа)?

в) Одредба УИДО која се односи на доходак који оствари појединац или спортиста од личне (уживо) активности за наступ на тениском турниру

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1212/2021-04 од 01.3.2022. год.)

Како наводите у захтевима, правно лице - резидент Републике Србије, регистровано као спортско удружење (у даљем тексту: спортско удружење), учествује у реализацији међународних тениских турнира под покровитељством светских спортских организација АТР (Асоцијација тениских професионалаца) и WTA (Женска тениска асоцијација), који се одржавају на територији Републике Србије. С тим у вези, истиче се да, у циљу привлачења најбоље ранжираних светских играча, организатори међународних тениских турнира под покровитељством АТР и WTA, практикују да овим играчима плате накнаду договорену искључиво за њихов наступ, тј. учешће на тениском турниру (енг. player appearance fee), независно од резултата које ће ови играчи остварити на турниру, па, сагласно томе, организатор (у конкретном случају, спортско удружење) исплаћује предметне накнаде по основу фактура испостављених од стране спортских агенција (нерезидентна правна лица) које заступају поменуте играче.

Поред тога, наводи се да у складу са закљученим уговорима о закупу лиценце и организацији међународних тениских турнира, спортско удружење, између осталог, има обавезу плаћања целокупног наградног фонда турнира (енг. prize money) друштву АТР Tour Inc. (када је у питању тениски турнир у мушкој категорији) или друштву WTA Tour (када је у питању тениски турнир у женској категорији). С тим у вези, истиче се да спортско удружење врши исплату наградног фонда по основу фактура испостављених од

стране друштва ATP Tour Inc. или друштва WTA Tour, која (друштва) врше прераспodelу целокупног наградног фонда, као и директну исплату припадајућег дела наградног фонда играчима (резидентна и нерезидентна физичка лица) у складу са резултатима оствареним на предметном тениском турниру.

а) Са становишта Закона о порезу на доходак грађана

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

Обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије (у даљем тексту: резидент), за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави (члан 7. став 1. ЗПДГ).

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

Доходком, у смислу става 1. члана 8. ЗПДГ, нарочито се сматра доходак који физичко лице оствари по основу рада који обавља на територији Републике Србије (члан 8. став 2. тачка 1) ЗПДГ).

Одредбом члана 84а став 1. ЗПДГ прописано је да приходи спортиста и спортских стручњака обухватају примања која остваре професионални спортисти, спортисти аматери, спортски стручњаци и стручњаци у спорту, од спортске организације, односно организације за обављање спортске делатности, спортских друштава и савеза, која немају карактер зараде у смислу прописа којима се уређује спорт.

Према одредбама члана 84а став 2. ЗПДГ, приходима из става 1. овог члана сматрају се примања по основу:

- 1) накнаде на име закључења уговора (трансфер и др.);
- 2) накнаде за коришћење лика спортисте;
- 3) новчане помоћи врхунским спортистима са посебним заслугама;
- 4) стипендије врхунским спортистима за спортско усавршавање;
- 5) новчане и друге награде;
- 6) националног признања и награде за посебан допринос развоју и афирмацији спорта;
- 7) накнаде и награде за рад спортским стручњацима, односно стручњацима у спорту (тренери, судије, делегати и др.);
- 8) других врста примања осим примања из тач. 1) до 7) овог става.

Опорезиви приход за примања из ст. 1. и 2. члана 84а ЗПДГ чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 50% (члан 84а став 3. ЗПДГ).

Према одредби члана 85. став 1. тачка 16) ЗПДГ, 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.

Основица пореза на други приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 3. ЗПДГ.

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

Одредбама члана 99. став 1. тач. 8) и 9) ЗПДГ прописано је да се порези на приходе спортиста и спортских стручњака и остале приходе ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац, утврђују и плаћају по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода.

Порез по одбитку из члана 99. ЗПДГ, 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).

Према члану 3. став 1. тачка б) Закона о спорту („Службени гласник РС”, бр. 10/16), спортска организација јесте организација која се оснива ради обављања спортских активности и спортских делатности, у складу са овим законом.

Ради обављања спортских активности и спортских делатности спортска организација може се основати као удружење (у даљем тексту: спортско удружење) или као привредно друштво (у даљем тексту: спортско привредно друштво), у складу са овим законом, а на питања која нису уређена овим законом примењују се општи прописи о удружењима, односно привредним друштвима (члан 33. став 1. Закона о спорту).

Имајући у виду наведене законске одредбе, физичко лице које је резидент обвезник је пореза на доходак грађана за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави, а физичко лице које је нерезидент обвезник је пореза на доходак грађана за доходак остварен на територији Републике Србије.

Приход који остваре физичка лица, у предметном случају играчи који су учесници тениског турнира који се одржава на територији Републике Србије, као накнаду договорену искључиво за њихов наступ, тј. за учешће на том турниру, коју (накнаду) добију независно од резултата који они остваре на том турниру, има порески третман другог прихода физичког лица који се опорезује порезом на доходак грађана сагласно чл. 85. и 86. став 1. ЗПДГ.

С тим у вези, уколико исплатилац прихода - резидентно правно лице (спортско удружење, које учествује у реализацији међународних тениских турнира под покровитељством светских спортских организација АТР и WТА), у вези са турниром који се одржава на територији Републике Србије, по основу уговорене обавезе играчима који су учесници тог тениског турнира плати накнаду договорену искључиво за њихов наступ, тј. учешће на турниру независно од резултата које ови играчи остваре на турниру, по основу фактура испостављених од стране спортских агенција (нерезидентна правна лица) које заступају поменуте играче, то спортско удружење (резидентно правно лице) као порески платаци дужно је да на тај приход физичког лица обрачуна и плати порез по одбитку, сагласно одредбама чл. 99. и 101. ЗПДГ.

Поред тога, приход који поменута физичка лица (играчи који су учесници тениског турнира који се одржава на територији Републике Србије) добију као награду за остварене резултате на том турниру, има порески третман прихода спортиста који се опорезује порезом на доходак грађана сагласно чл. 84а и 86. став 1. ЗПДГ.

С тим у вези, како резидентно правно лице (спортско удружење), сагласно уговорима о закупу лиценце и организацији међународних тениских турнира, има обавезу плаћања целокупног наградног фонда турнира друштву АТР Tour Inc. или друштву WТА Tour (тако што врши исплату наградног фонда по основу фактура испостављених од стране друштва АТР Tour Inc. или друштва WТА Tour, која врше прераспделу целокупног наградног фонда, као и директну исплату припадајућег дела наградног фонда играчима - резидентним и нерезидентним физичким лицима, у складу са резултатима оствареним на предметном тениском турниру), уколико је по основу испостављених фактура за плаћање посебно исказан износ награде који, као припадајући део наградног фонда, добија играч у складу са резултатима оствареним на предметном тениском

турниру, порески платац (резидентно правно лице) дужан је да на тај приход физичког лица обрачуна и плати порез по одбитку, сагласно одредбама чл. 99. и 101. ЗПДГ.

Приходи које у предметном случају остварују физичка лица имају порески третман сагласно ЗПДГ, независно од тога из којих средстава се врши исплата, тј. независно од околности да ли су новчана средства која резидентно правно лице - спортско удружење користи за сврху исплате наградног фонда предмет државних давања.

У погледу обавезе обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање по основу наведених прихода физичких лица, као претходно поставља се питање да ли се наведена лица сматрају осигураницима на обавезно социјално осигурање према закону којим се уређује пензијско и инвалидско осигурање и закону којим се уређује здравственог осигурање. Давање одговора о примени наведених закона је у надлежности Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања и Министарства здравља.

б) Са становишта Закона о порезу на добит правних лица

Сходно члану 40. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 19/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма у Републици, који нису опорезовани као доходак физичког лица (извођача,

музичара, спортисте и сл.), у складу са прописима којима се уређује опорезивање дохотка грађана.

У смислу члана 71. став 1. ЗПДПЛ, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 3. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен.

С тим у вези, када резидентно правно лице (спортско удружење које учествује у реализацији међународних тениских турнира под покровитељством светских спортских организација АТР и WTA) врши исплату накнаде нерезидентном правном лицу - спортској агенцији, по основу испостављене фактуре за учешће (на турниру) спортисте (ког агенција заступа), у том случају предметна накнада предмет је опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 3. ЗПДПЛ. Међутим, уколико је део фактурисаног износа посебно исказан као приход спортисте, на који се плаћа порез на доходак грађана, у том случају (само) на преостали део фактурисаног износа, обрачунава се и плаћа порез по одбитку у складу са чланом 40. став 3. ЗПДПЛ.

Поред тога, обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку (у складу са чланом 40. став 3. ЗПДПЛ) постоји и у случају када резидентно правно лице (по основу испостављених фактура) новчана средства, на име наградног фонда, исплаћује међународним спортским организацијама које врше исплату наградног фонда спортистима (играчима на турниру) по основу постигнутих резултата.

в) Са становишта уговора о избегавању двоструког опорезивања

Сходно (најчешће) члану 17. (Уметници и спортисти) уговора о избегавању двоструког опорезивања (УИДО) ст. 1. и 2. уговора, поред осталог:

„1. Изузетно од одредаба члана 14. (Опорезивање самосталних личних делатности - прим. МФ) и члана 15. (Опорезивање зарада из радног односа - прим. МФ), доходак који оствари резидент државе уговорнице као извођач од личног обављања делатности спортисте у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији).

2. Ако доходак од лично обављених делатности спортисте не припада лично спортисти него другом лицу, тај доходак се, изузетно од одредаба чл. 7. (Добит од пословања - прим. МФ), 14. (Самосталне личне делатности - прим. МФ) и 15. (Радни однос - прим. МФ) може опорезивати у држави уговорници у којој су обављене делатности спортисте (у конкретном случају, у Републици Србији - у свему, по одредбама домаћег пореског законодавства - прим. МФ).”

С тим у вези, као и с обзиром да у УИДО није дата прецизна дефиниција израза „спортиста”, Коментар ОЕЦД Модела уговора из 2017. године наводи да се може закључити да се он не односи само на доходак који остваре учесници у традиционалним спортским догађајима (тркачи, скакачи, пливачи) већ и на доходак који остваре и неки други учесници спортских догађаја (играчи голфа, цокеји, фудбалери, играчи крикета, тенисери или возачи тркачких аутомобила).

Доходак који прими импресарио (агенција која заступа спортисту) за организовање наступа спортисте је ван поља примене члана 17. УИДО. Међутим, доходак који он прими у њихово име, нормално, спада у поље примене члана 17. УИДО.

Члан 17. УИДО не одређује како се обрачунава доходак који остварују спортисти. Због тога, домаће пореско законодавство државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) треба да предвиди обим одбитака на име трошкова (о чему је било говора

у претходним деловима овог мишљења који се односе на примену одредаба ЗПДГ).

Имајући у виду наведено тумачење одредбе члана 17. став 1. УИДО која се односи на доходак који оствари појединац или спортиста од личне (уживо) активности (за, како наводите, наступ на тениском турниру - енг. player appearance fee), указујемо да се члан 17. став 2. УИДО односи на случај у којем се доходак од активности спортисте исплаћује другом лицу (агенцији која заступа спортисту или друштву АТР Tour Inc. или друштву WTA Tour). У том случају, односно у ситуацији када држава извора (у конкретном случају, Република Србија) нема законско право да доходак опорезује као доходак спортисте, члан 17. став 2. УИДО предвиђа да се део дохотка, који се не може опорезовати у рукама спортисте, може опорезовати у рукама лица које прима доходак (у конкретном случају, агенције која заступа спортисту, друштва АТР Tour Inc. или друштва WTA Tour), о чему је било говора у претходним деловима овог мишљења који се односе на примену одредаба ЗПДГ и ЗПДПЛ. Ако је лице које прима доходак предузеће (термин из УИДО) односно правно лице, држава извора (у конкретном случају, Република Србија) може опорезовати тај доходак, чак иако се он не може приписати његовој сталној пословној јединици.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли обвезник ПДВ има право да ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта - стану, који набавља за потребе пружања услуга смештаја за краћи боравак, одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01011/2021-04 од 24.3.2022. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну или другом документу који служи као рачун претходног учесника у промету - обвезника ПДВ одбије као претходни порез, ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, за промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији. С тим у вези, обвезник ПДВ има право да ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта - стану, који набавља за потребе пружања услуга смештаја за краћи боравак, одбије као претходни порез, ако поседује рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом.

Независно од наведеног, напомињемо да ако обвезник ПДВ набавља стан у циљу давања тог стана у закуп физичким лицима за стамбене потребе, у том случају нема право на одбитак ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за први пренос права располагања на том стану.

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 4) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет услуга закупа станова, ако се користе за стамбене потребе.

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Пореска стопа на промет услуга зоохигијене

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-150/2022-04 од 22.3.2022. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 13/17, 30/18, 72/19 и 153/20,

у даљем тексту: Закон), на промет услуга зоохигијене, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој пореској стопи од 20%.

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

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

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

3. Порески третман промета који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ када је реч о припремним радовима који подразумевају геодетске услуге које претходе изградњи саобраћајница

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-152/2022-04 од 21.3.2022. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ 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.

Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21 и 127/21, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

С тим у вези, изградња саобраћајница, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, сматра се прометом из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона за који је порески дужник обвезник ПДВ - прималац добара или услуга, као активност из групе 42.11 - Изградња путева и аутопутева Класификације делатности, која је наведена у члану 24. став 1. тачка 2) Правилника, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ.

Међутим, када је реч о извођењу припремних радова који, у конкретном случају, подразумевају геодетске услуге које претходе изградњи саобраћајница, мишљења смо да је реч о промету који се не сматра прометом добара и услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Према томе, порески дужник за наведени промет је обвезник ПДВ који тај промет врши.

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких 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.

4. Порески третман реализације пројекта Инвестициони оквир за западни Балкан (WBIF) - Инфраструктурни пројекат - Техничка помоћ 10 - IPF 10 (који се састоји од више потпројеката)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-71/2022-04 од 16.3.2022. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), на промет добара и услуга, односно увоз добара који се врши у складу са уговором 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, ПДВ се не плаћа у делу

који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

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

Сагласно наведеном, с обзиром на то да је ратификованим међународним уговором, у конкретном случају Оквирним споразумом, уређено да, изузев ако није другачије предвиђено у секторском или финансијском споразуму, порези нису прихватљиви у оквиру ИПА II, на промет услуга који се врши у оквиру спровођења одређеног пројекта у Републици Србији, финансираног средствима донације Европске уније одобрених Републици Србији, ПДВ се не плаћа у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона, при чему се наведено пореско ослобођење може остварити по процедури прописаној Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21 и 127/21, у даљем тексту: Правилник). С тим у вези, узимајући у обзир допис Делегације Европске уније Ref. Ares(2022)418027 - 19/01/2022, на основу којег се закључује да је Европска инвестициона банка имплементарни партнер за реализацију пројекта Инвестициони оквир за западни Балкан (WBIF) - Инфраструктурни пројекат - Техничка помоћ 10 - IPF 10 (који се састоји од више потпројеката), а да су сви чланови конкретног конзорцијума подимплементарни партнери, за промет услуга који се врши подимплементарним партнерима (лицима из члана 112. став 1. тачка 2) Правилника) може се остварити пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, у складу са процедуром прописаном Правилником.

Одредбама члана 33. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

Процедура за остваривање пореског ослобођења из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона прописана је одредбама чл. 112-116. Правилника.

5. Право на пореско ослобођење за увоз опреме у случају када увоз опреме врши корисник ИПА II помоћи - корисник донације, који исту опрему продаје лизинг кући и од те лизинг куће - даваоца лизинга узима предметну опрему на лизинг у својству примаоца лизинга, а предметну опрему плаћа страном добављачу делом из средстава донације, а делом из средстава корисника ИПА II помоћи - корисника донације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-131/2022-04 од 16.3.2022. год.)

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

93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), на промет добара и услуга, односно увоз добара који се врши у складу са уговором 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, ПДВ се не плаћа у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

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

Сагласно наведеном, с обзиром на то да је ратификованим међународним уговором, у конкретном случају Оквирним споразумом, уређено да, изузев ако није другачије предвиђено у секторском или финансијском споразуму, порези нису прихватљиви у оквиру ИПА II и да се то правило примењује и на суфинансирање које обезбеђује корисник ИПА II и примаоци ИПА II помоћи, на промет добара, односно услуга и увоз добара који се врши у оквиру реализације одређеног пројекта финансираног делом из средстава ИПА II, а делом из средстава корисника, односно примаоца ИПА II помоћи, примењује се пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1ба), односно члана 26. тачка 1) Закона.

Процедура за остваривање наведених пореских ослобођења прописана је Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21 и 127/21, у даљем тексту: Правилник),

уз напомену да се доказом да се одређени пројекат финансира делом из средстава корисника, односно примаоца ИПА II помоћи може сматрати уговор закључен са тим лицем, на основу којег се недвосмислено закључује да корисник, односно прималац ИПА II помоћи учествује у финансирању конкретног пројекта, независно од начина обезбеђивања средстава за то учешће.

Према томе, ако се „Програм подршке малим предузећима за набавку опреме” реализује тако што увоз опреме врши корисник ИПА II помоћи - корисник донације, који исту опрему продаје лизинг кући и од те лизинг куће - даваоца лизинга узима предметну опрему на лизинг у својству примаоца лизинга, корисник ИПА II помоћи - корисник донације може да оствари пореско ослобођење за увоз те опреме по процедури прописаној Правилником. Чињеница да се опрема плаћа страном добављачу делом из средстава донације, а делом из средстава корисника ИПА II помоћи - корисника донације (новчана средства наплаћена од лизинг куће на име аванса за будући промет конкретне опреме лизинг кући) није од утицаја на одређивање пореског третмана увоза опреме. Међутим, на промет - продају опреме од стране корисника ИПА II помоћи - корисника донације лизинг кући и на предају те исте опреме од стране лизинг куће - даваоца лизинга кориснику ИПА II помоћи - кориснику донације у својству примаоца лизинга, ПДВ се обрачунава и плаћа и складу са Законом.

Независно од наведеног, указујемо да на основу уговора о лизингу обвезник ПДВ - давалац лизинга врши или промет добара или промет услуга. Наиме, предаја опреме на основу уговора о финансијском лизингу, закљученог на одређени период, 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, тај промет квалификује

као промет добара. У другим случајевима, обвезник ПДВ - давалац лизинга врши промет услуга.

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

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

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.

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 1б) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

Према одредби члана 26. тачка 1) Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара чији промет је у складу са чланом 24. став 1. тач. 5),

10), 11) и 13)-16г) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ.

Процедура за остваривање пореског ослобођења из члана 24. став 1. тачка 16а), односно члана 26. тачка 1) Закона прописана је одредбама чл. 112-116. Правилника.

6. Обрачунавање ПДВ за испоруку природног гаса

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-225/2022-04 од 14.3.2022. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано. Субвенцијама се сматрају новчана средства која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом.

Према томе, у основицу за обрачунавање ПДВ за испоруку природног гаса урачунавају се и новчана средства (без ПДВ) која обвезник ПДВ по том основу остварује из буџета Републике Србије. С тим у вези:

- за промет природног гаса на који се обрачунава ПДВ, за који је порески дужник обвезник ПДВ - испоручилац, у складу са Законом, обавезу обрачунавања ПДВ на основицу (износ накнаде у који су урачуната и средства субвенције, без ПДВ) има обвезник ПДВ - испоручилац природног гаса;

- за промет природног гаса на који се обрачунава ПДВ, за који је порески дужник обвезник ПДВ - прималац у складу са чланом 10. став 2. тачка 4) Закона, обавезу обрачунавања ПДВ на основицу (износ накнаде у који су урачуната и средства субвенције, без ПДВ) има обвезник ПДВ - прималац природног гаса.

У складу са наведеним, обвезник ПДВ - испоручилац природног гаса не обрачунава ПДВ по основу примљених новчаних средстава на име субвенције остварене из буџета Републике Србије за промет природног гаса за који је порески дужник обвезник ПДВ - прималац у складу са чланом 10. став 2. тачка 4) Закона.

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

Промет добара, у смислу овог закона, 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 другачије одређено.

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

Одредбом члана 10. став 1. Закона прописано је да је порески дужник, у смислу овог закона, 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, а у складу са ставом 2. тачка 4) истог члана Закона, порески дужник је прималац електричне енергије и природног гаса који се испоручују преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје, за промет електричне енергије и природног гаса извршен од стране другог обвезника ПДВ.

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

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

Сагласно одредби члана 17. став 2. Закона, субвенцијама из става 1. овог члана сматрају се новчана средства која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом.

Одредбом члана 42. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 837/21, 64/21 и 127/21, у даљем тексту: Правилник) прописано је да је пореска основица код промета добара или услуга износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, у коју није укључен ПДВ.

У износ накнаде из члана 42. Правилника урачунавају се и субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), која Република Србија, аутономна покрајина или локална самоуправа преноси обвезнику ПДВ, директно или индиректно, а која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава која се исплаћују на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом (члан 43. став 1. Правилника).

7. Порески третман промета добара и услуга (радови и неконсултантске услуге), односно увоза добара који се врши у циљу реализације Пројекта акцелерације иновација и подстицања раста предузетништва, на основу Споразума о зајму између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој, као и промета добара и услуга, односно увоза добара чија ће се набавка финансирати из средстава гранта Фонда за науку и суфинансирајућег гранта
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-211/2022-04 од 10.3.2022. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), на промет добара и услуга, односно увоз добара који се врши у оквиру реализације пројекта у складу са уговором о зајму закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. С тим у вези, на промет добара и услуга (радови и неконсултантске услуге), односно увоз добара који се врши у циљу реализације Пројекта акцелерације иновација и подстицања раста предузетништва, на основу Споразума о зајму између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој број: 9029-YF потписаног 24.12.2019. године, а за који је предметним споразумом предвиђено да ће се у потпуности финансирати из средстава зајма (100%), при чему то финансирање не укључује финансирање трошкова по основу ПДВ,

ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Предметно пореско ослобођење може се остварити по процедури прописаној одредбама Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21 и 127/21). Међутим, на промет добара и услуга, односно увоз добара чија ће се набавка финансирати из средстава гранта Фонда за науку и суфинансирајућег гранта, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

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

Споразумом о зајму између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој број: 9029-УФ, у оквиру Одељка III (Исплата средстава зајма) дат је приказ, у процентима, трошкова који ће бити финансирани.

8. Порески третман промета услуга образовања одраслих у оквиру обављања делатности осталог образовања у случају када „Народни универзитет” Ниш добија новчана средства на основу уговора од Града Ниша на име реализације

стручног усавршавања запослених у образовању из области финансијског управљања и контроле у складу са међународним стандардима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1080/2022-04 од 03.3.2022. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), на промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације који врше лица регистрована за обављање тих делатности, при чему ове делатности обављају у складу са прописима који уређују област предшколског, основног, средњег, вишег и високог образовања и професионалне преквалификације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

Међутим, у случају када обвезник ПДВ врши промет услуга образовања одраслих у оквиру обављања делатности осталог образовања, уз претпоставку да није реч о услугама професионалне преквалификације (додатно образовање и обука који се врше у складу са законом којим се уређује запошљавање и осигурање за случај незапослености), дужан је да на промет предметних услуга обрачуна ПДВ по општој пореској стопи од 20% на основицу коју чини износ накнаде коју обвезник ПДВ прима за те услуге, без ПДВ, с обзиром да за промет тих услуга није прописано пореско ослобођење. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

Напомињемо, чињеница да, у конкретном случају, „Народни универзитет” Ниш новчана средства добија на основу уговора од Града Ниша на име реализације стручног усавршавања запослених у образовању из области финансијског управљања и контроле у

складу са међународним стандардима, није од утицаја на порески третман промета предметних услуга.

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

Промет 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).

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

Општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20% (члан 23. став 1. Закона).

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

Према одредби члана 138. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21 и 127/2, у даљем тексту: Правилник), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка

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

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

Одредбом члана 52. став 1. Закона о запошљавању и осигурању за случај незапослености („Службени гласник РС“, бр. 36/09, 88/10, 38/15, 113/17, 113/17 - др. закон и 49/21, у даљем тексту: ЗЗОСН) прописано је да се додатним образовањем и обуком, у смислу овог закона, сматрају активности којима се незапосленом и запосленом код послодавца, коме није могуће обезбедити или одржати одговарајуће запослење, пружа могућност да кроз процес теоријског и практичног оспособљавања стекне нова знања и вештине ради запошљавања, односно стварања могућности за запошљавање и самозапошљавање.

Сагласно одредби става 2. истог члана ЗЗОСН, додатно образовање и обуку организује Национална служба или агенција на захтев послодавца или за потребе тржишта рада.

9. Право на рефакцију ПДВ страног обвезника у случају када обвезник ПДВ закључи уговор са страним лицем - централним ентитетом на основу којег се обавезе да ће испоручивати деривате нафте и др. страним обвезницима који поседују Routex картицу (која служи искључиво за идентификацију купаца), а да ће страно лице - централни ентитет наплаћивати потраживања за извршене испоруке у име и за рачун предметног обвезника ПДВ од другог

страног лица које има закључене уговоре о коришћењу Routex картица са купцима и које од купаца непосредно наплаћује накнаду за испоруке које су им извршене од стране предметног обвезника ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01080/2021-04 од 03.3.2022. год.)

У складу са одредбама члана 53. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), рефакција ПДВ извршиће се страном обвезнику, на његов захтев, за промет покретних добара и пружене услуге у Републици, ако је испуњен услов узајамности (што значи да и држава страног обвезника врши рефакцију ПДВ обвезницима из Републике Србије), као и други прописани услови, и то:

- да је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у складу са овим законом;

- да је рачун плаћен;

- да је износ ПДВ за који подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 ЕУР у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

- да су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза за та добра и услуге у складу са овим законом;

- да не врши промет добара и услуга у Републици, осим промета услуга превоза добара које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) овог закона ослобођене пореза, промета услуга превоза путника који у складу са чланом 49. став 7. овог закона подлеже појединачном опорезивању превоза и промета добара

и услуга за који обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ - прималац добара или услуга.

Процедура за остваривање права на рефакцију ПДВ страног обвезника прописана је одредбама члана 271. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21 и 127/21, у даљем тексту: Правилник).

Према томе, страни обвезник који има намеру да оствари право на рефакцију ПДВ мора, између осталог, да поседује рачун о промету добара и услуга претходног учесника у промету - обвезника ПДВ у којем је исказан ПДВ, у складу са Законом, уз напомену да тај рачун мора да буде плаћен. С тим у вези, у случају када обвезник ПДВ „А“ закључи уговор са страним лицем - централним ентитетом на основу којег се обавезе да ће испоручивати деривате нафте и др. страним обвезницима који поседују Routex картицу (која служи искључиво за идентификацију купаца), а да ће страном лице - централни ентитет наплаћивати потраживања за извршене испоруке у име и за рачун обвезника ПДВ „А“ од другог страног лица које има закључене уговоре о коришћењу Routex картица са купцима и које од купаца непосредно наплаћује накнаду за испоруке које су им извршене од стране обвезника ПДВ „А“, са аспекта Закона обвезник ПДВ „А“ врши промет страним обвезницима - имаоцима Routex картица. За предметни промет обвезник ПДВ „А“ издаје рачун у складу са Законом, као и фискални исечак, односно фискални рачун у складу са одговарајућим прописима којима се уређује ова област. На основу рачуна издатог у складу са Законом, страни обвезник - ималац Routex картице има право на рефакцију ПДВ, уз испуњење осталих услова из члана 53. Закона.

Поред тога, с обзиром на то да се, у конкретном случају, плаћање накнаде за промет који је обвезник ПДВ „А“ извршио страном обвезнику - имаоцу Routex картице врши тако што обвезник ПДВ „А“ доставља захтев за плаћање страном лицу - централном ентитету, страном лице - централни ентитет другом страном лицу

које има закључен уговор о коришћењу Routex картице са купцем, а то друго страном лице купцу, извод рачуна страног обвезника - имаоца Routex картице и друга документација на основу које се може закључити да је извршено плаћање накнаде за одређени промет, сматрају се доказима да је конкретни рачун плаћен.

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

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

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

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

Сагласно одредбама става 4. истог члана Закона, рачун нарочито садржи следеће податке:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника - издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника - примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;
- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;

9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ;

10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

Сагласно одредби члана 179. Правилника, у рачуну који се издаје иностраном примаоцу може се изоставити податак о ПИБ-у примаоца рачуна.

Лицима која имају право на рефакцију ПДВ издаје се рачун који не садржи податак о ПИБ-у примаоца рачуна, осим ако се рачун издаје хуманитарној организацији, традиционалној цркви и верској заједници (члан 180. Правилника).

Сагласно одредбама члана 53. став 1. Закона, рефакција ПДВ извршиће се страном обвезнику, на његов захтев, за промет покретних добара и пружене услуге у Републици, под условима да:

1) је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у складу са овим законом, и да је рачун плаћен;

2) је износ ПДВ за који подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 ЕУР у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

3) су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза за та добра и услуге у складу са овим законом;

4) не врши промет добара и услуга у Републици, осим промета:

(1) услуга превоза добара које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) овог закона ослобођене пореза;

(2) услуга превоза путника који у складу са чланом 49. став 7. овог закона подлеже појединачном опорезивању превоза;

(3) добара и услуга за који обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ - прималац добара или услуга.

Рефакција ПДВ у случајевима из става 1. овог члана врши се под условом узајамности (члан 53. став 2. Закона).

Према одредби члана 271. став 1. Правилника, лица из члана 53. Закона остварују право на рефакцију, у складу са Законом, на основу захтева потписаног од стране овлашћеног лица који се подноси Пореској управи.

Сагласно ставу 2. истог члана Правилника, рефакција ПДВ извршиће се лицу из члана 53. Закона за промет покретних добара и пружене услуге у Републици Србији (у даљем тексту: Република), под условима да:

1) је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у складу са Законом, и да је рачун плаћен;

2) је износ ПДВ, исказан у једном или више рачуна, за који подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 ЕУР у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије на дан подношења захтева за рефакцију ПДВ;

3) су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза за набављена добра и услуге у складу са Законом;

4) не врши промет добара и услуга у Републици, осим промета:

(1) услуга превоза добара које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) Закона ослобођене пореза;

(2) услуга превоза путника који у складу са чланом 49. став 7. Закона подлеже појединачном опорезивању превоза;

(3) добара и услуга за који обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ - прималац добара или услуга.

Захтев из става 1. овог члана подноси овлашћено лице једном годишње, а најкасније до 30. јуна текуће године, за добра и услуге набављене у Републици у претходној календарској години (члан 271. став 3. Правилника).

Према ставу 4. истог члана Правилника, захтев из става 1. овог члана подноси се на Обрасцу РЕФ 1 - Захтев страног обвезника за рефакцију, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део.

Уз захтев из става 1. овог члана, сагласно члану 271. став 5. Правилника, доставља се:

1) потврда о регистрацији за ПДВ, односно други облик пореза на потрошњу, издата од стране пореског органа државе у коме се налази седиште страног обвезника (оригинал и оверен превод);

2) плаћени рачуни о набављеним добрима или коришћеним услугама у Републици, по којима је обрачунат и плаћен ПДВ.

Централа, након извршене провере испуњености услова за рефакцију, решењем одлучује о захтеву у року од 30 дана од дана подношења захтева и доставља решење подносиоцу захтева, а у року од 15 дана од дана достављања решења врши се рефакција ПДВ (члан 271. став 6. Правилника).

Одредбом члана 271. став 7. Правилника прописано је да се захтев и документација из ст. 1. и 5. овог члана достављају у електронском облику преко портала Пореске управе, а решење из става 6. овог члана у електронском облику.

Рефакција ПДВ врши се у валути државе подносиоца захтева из става 1. овог члана у износу добијеном прерачуном динарског износа рефакције ПДВ по продајном курсу Народне банке Србије на дан исплате износа рефакције ПДВ, уз одбитак трошкова прерачуна (члан 271. став 8. Правилника).

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Признавање расхода обвезника по основу донације дате задужбини чији је оснивач

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1038/2021-04 од 25.3.2022. год.)

У смислу одредбе члана 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен 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.

Одредбом члана 7а став 1. тачка 4) Закона прописано је да се на терет расхода не признају поклони чији је прималац повезано лице из члана 59. овог закона.

У складу са чланом 15. став 1. тачка 1) Закона, као расход у пореском билансу обвезника признају се издаци у збирном износу највише до 5% од укупног прихода за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и спортске намене, заштиту животне средине, као и давања учињена установама, односно пружаоцима услуга социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту.

Сходно члану 15. став 2. Закона, издаци из става 1. тачка 1) овог члана признају се као расход само ако су извршени лицима регистрованим, односно основаним за те намене у складу са посебним прописима, која наведена давања искључиво користе за обављање делатности из става 1. тачка 1) овог члана.

У смислу члана 59. ст. 2, 3. и 4. Закона, лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег

утицаја на пословне одлуке, при чему се у случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра да постоји могућност контроле над обвезником, док могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји, поред наведеног, и у случају када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања.

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

У складу са чл. 2. и 3. Закона о задужбинама и фондацијама („Службени гласник РС”, бр. 88/10 ... 44/18 - др. закон), задужбина је правно лице без чланова којем је оснивач наменио одређену имовину (основна имовина) ради добротичног остваривања општекорисног циља или приватног интереса, односно циља који није забрањен Уставом или законом. Остваривањем општекорисног циља, у смислу овог закона, сматрају се активности усмерене, између осталог, на промовисање и популаризацију науке и образовања.

У смислу члана 36. Закона о задужбинама и фондацијама, задужбином и фондацијом управља управни одбор, који има најмање три члана, при чему оснивач може бити члан управног одбора или других органа задужбине и фондације.

Према чл. 44. и 45. Закона о задужбинама и фондацијама, задужбина и фондација могу стицати имовину од добровољних прилога, поклона, донација, финансијских субвенција, заоставштина, камата на улоге, закупнине, ауторских права, дивиденди и других прихода остварених на законом дозвољен начин. Задужбина основана ради остваривања општекорисног циља и фондација могу стицати приходе и непосредним обављањем привредне делатности, под условима предвиђеним овим законом.

У конкретном случају, обвезник оснива задужбину чије ће активности бити усмерене на промовисање науке у складу са Законом о задужбинама и фондацијама, и за потребе обављања наведене активности поклања задужбини пословну зграду. С тим у вези, поставило се питање признавања расхода насталог по наведеном основу у пореском билансу обвезника, односно питање да ли се у конкретном случају примењује члан 7а тачка 4) или члан 15. Закона.

Сагласно наведеним законским одредбама, а имајући у виду да задужбином управља управни одбор, при чему оснивач може бити члан управног одбора задужбине, сматрамо да се у конкретном случају, уколико обвезник (као оснивач), директно или индиректно, има најмање 25% гласова у управном одбору задужбине, ради о међусобно повезаним правним лицима, па се, с тим у вези, расход по основу поклона (пословне зграде) учињеног задужбини, не признаје у пореском билансу обвезника (у складу са чланом 7а тачка 4. Закона).

Међутим, уколико између обвезника (као оснивача задужбине) и задужбине не постоји повезаност у смислу члана 59. став 5. Закона, мишљења смо да се расход по основу поклона задужбини учињеног од стране обвезника (као оснивача) може признати у пореском билансу обвезника, под условом да се ради о организацији основаној и регистрованој за обављање научне делатности у складу са законом који уређује науку и истраживање, сходно члану 15. став 2. Закона.

2. Могућност измене правилника о рачуноводству када обвезник који послује у ИТ индустрији има намеру да изменом правилника о рачуноводству подигне (почев од 1. јануара 2021. године) вредносни критеријум за признавање основних средстава на износ од 500.000 динара (са ранијег

износа од 100.000 динара), а нарочито узимајући у обзир (евентуални) утицај такве измене на утврђивање основице пореза на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-249/2021-04 од 25.3.2022. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

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 (члан 7. став 1. Закона).

У складу са чланом 10б ст. 1. и 2. Закона, амортизација сталних средстава признаје се као расход у износу и на начин утврђен овим законом, а стална средства из става 1. овог члана обухватају материјална и нематеријална средства чији је век трајања дужи од једне године и која се сагласно прописима којима се уређује рачуноводство и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, у пословним књигама обвезника признају као стална средства, осим природних богатстава која се не троше и goodwill-а.

На основу члана 10б став 9. Закона, министар финансија донео је Правилник о амортизацији сталних средстава која се признаје за пореске сврхе („Службени гласник РС”, бр. 93/19, у даљем тексту: Правилник), којим се, између осталог, уређује начин утврђивања амортизације сталних средстава за пореске сврхе, а чије се одредбе примењују на стална средства стечена почев од 1. јануара 2019. године, односно почев од првог дана пореског периода који почиње у 2019. години.

Сходно члану 3. став 1. Правилника, пореска амортизација сталних средстава утврђује се применом пропорционалне методе за

свако стално средство посебно, на начин прописан овом одредбом Правилника.

Уколико је износ амортизације обрачунат у складу са прописима о рачуноводству (у даљем тексту: рачуноводствена амортизација) нижи од износа пореске амортизације, утврђене у складу са ставом 1. овог члана, као расход амортизације у пореском периоду признаје се рачуноводствена амортизација (члан 3. став 4. Правилника).

Обрачун пореске амортизације започиње и престаје истовремено са обрачуном рачуноводствене амортизације (члан 3. став 6. Правилника).

У складу са чланом 3. став 7. Правилника, у случају када је у пореском периоду стално средство отуђено, односно уништено, као расход у том пореском периоду признаје се износ позитивне разлике између неотписане пореске и неотписане рачуноводствене вредности тог средства која се утврђује у пореском периоду у којем је дошло до престанка обрачуна амортизације, при чему се тако утврђена разлика умањује за расход обезвређења који се признаје у истом пореском периоду у складу са Законом.

У конкретном случају, обвезник (који примењује МСФИ за МСП) је за признавање основних средстава користио вредносни критеријум од 100.000 динара, при чему основна средства (имајући у виду да обвезник послује у ИТ индустрији) чине углавном рачунари. Како даље наводите у поднетом захтеву, обвезник има намеру да изменом правилника о рачуноводству подигне (почев од 1. јануара 2021. године) вредносни критеријум за признавање основних средстава на износ од 500.000 динара (са ранијег износа од 100.000 динара), па се, с тим у вези, поставља питање могућности измене предметног правилника, а нарочито узимајући у обзир (евентуални) утицај такве измене на утврђивање основице пореза на добит правних лица.

Имајући у виду да је давање одговора на питање везано за могућност измене правилника о рачуноводству у смислу измене рачуноводствене процене и подизања вредносног критеријума за признавање основних средстава у надлежности Сектора за финансијски систем, истом смо се обратили и добили следећи одговор:

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

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

Одредбама члана 25. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују

Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП).

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

- домаће привредно друштво послује у ИТ индустрији и према последњем годишњем финансијском извештају разврстано је у категорију микро правних лица, а примењује МСФИ за МСП;
- домаће привредно друштво је до скоро било у власништву матичне фирме из САД-а (100% власништво) која је била стартап компанија, али је дошло до промене у власништву тако што је акционарско друштво из САД које је котирано на берзи купило тај стартап у оквиру којег послује домаће предузеће;
- пре промене власништва домаће привредно друштво је за признавање основних средстава користило вредносни критеријум од 100.000 динара. Основна средства чине углавном рачунари, којих има доста, с обзиром да од марта ове године друштво има око 100 запослених;
- нова матична фирма би желела да усклади своје рачуноводствене политике и процене са својим рачуноводственим политикама и проценама по којима је вредносни лимит за признавање основног средства 500.000 динара. Све испод тога би се сматрало ситним инвентаром и расходовало би се у Билансу успеха текуће године.

У вези са наведеним постављено је питање да ли је могуће да домаће привредно друштво промени свој правилник о рачуноводству, тако што ће променити рачуноводствену процену (друштво сматра да је ово питање материјалности, па је самим тим у питању рачуноводствена процена) и подићи свој вредносни критеријум за признавање основних средстава на износ од 500.000 динара (са ранијег износа од 100.000 динара).

Параграфом 10.7 МСФИ за МСП прописано је да ентитет доследно одабира и примењује своје рачуноводствене политике за сличне трансакције, друге догађаје и услове, осим ако овај стандард посебно не захтева или дозвољава категоризацију ставки за које би могле бити адекватне различите политике. Ако овај стандард захтева или дозвољава такву категоризацију, одговарајућа рачуноводствена политика се доследно бира и примењује за сваку категорију.

Ентитет мења рачуноводствену политику само ако је промена:

(а) прописана овим стандардом; или

(б) резултира тиме да финансијски извештаји пружају поуздане и релевантније информације о ефектима трансакција, других догађаја или услова на финансијску позицију, финансијске перформансе или токове готовине ентитета.

Параграфом 10.11 МСФИ за МСП прописано је да ентитет треба рачуноводствено да обухвата рачуноводствену политику на следећи начин:

(а) ентитет рачуноводствено обухвата промену рачуноводствене политике која је резултат промене захтева овог Стандарда у складу са прелазним одредбама, ако их има, наведеним у тој измени;

(б) када ентитет одабере да примењује МРС 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* уместо Одељка 11 Основни финансијски инструменти и Одељка 12 Питања везана за остале финансијске инструменте, ентитет треба рачуноводствено да обухвати ту промену рачуноводствене политике у складу са прелазним одредбама, ако их има, наведеним у ревидираном МРС 39; и

(ц) ентитет треба рачуноводствено да обухвата све друге рачуноводствене политике ретроактивно (видите параграф 10.12).

Када се промена рачуноводствене политике примени ретроактивно у складу са параграфом 10.11 МСФИ за МСП, ентитет

треба да примени нову рачуноводствену политику на упоредне информације за претходне периоде на најранији датум за који је то изводљиво, као да је нова рачуноводствена политика одувек примењивана. Када је неизводљиво утврдити ефекте промене рачуноводствене политике из одређеног периода на упоредне информације за један или више презентованих претходних периода, ентитет треба да примењује нову рачуноводствену политику на књиговодствене вредности имовине и обавеза од почетка најранијег периода за који је ретроактивна примена изводљива, што може бити текући период, као и да изврши одговарајуће кориговање почетног стања сваке компоненте капитала за тај период на коју се промена одражава.

Сагласно параграфу 10.15 МСФИ за МСП, промена рачуноводствене процене је кориговање књиговодствене вредности имовине или обавезе, или износа периодичне потрошње имовине, која је резултат оцене садашњег статуса, и очекиваних будућих користи и обавеза повезаних са имовином и обавезама. Промене рачуноводствених процена су резултат нових информација или нових развоја догађаја и, у складу са тим, нису исправке грешака. Када је тешко разликовати промену рачуноводствене политике од промене рачуноводствене процене, та промена се третира као промена рачуноводствене процене.

Ентитет треба да призна ефекат промене рачуноводствене процене, осим промене на коју се примењује параграф 10.17, проспективно, њеним укључивањем у добитак или губитак у:

(а) периоду промене, ако промена утиче само на тај период; или

(б) периоду промене и наредним периодима, ако промена утиче на обоје.

Одредбама параграфа 10.17 МСФИ за МСП прописано је да у мери у којој промена рачуноводствене процене узрокује промену имовине и обавеза, или се односи на неку ставку капитала,

ентитет врии признавање кориговањем књиговодствене вредности одговарајуће ставке имовине, обавеза или капитала у периоду промене.

Имајући у виду наведено, чињеница је да се у конкретном случају ради о микро правном лицу које предлаже увођење прага материјалности од 500.000 динара за признавање основних средстава (рачунара) у својим пословним књигама. Додатно указујемо да је сагласно параграфу 2.6. МСФИ за МСП информација материјално значајна ако би њено изостављање или погрешно приказивање могло да утиче на одлуке корисника финанијских извештаја. Материјалност зависи од величине и природе ставки или од комбинације ових карактеристика.

Даље, одређивање материјалности је искључива одговорност правног лица које треба да оправда конкретно одређење. Оправдање може бити засновано на одређеној повезаности са неком ставком из Биланса успеха претходног периода (нпр. 2% од прихода и сл.) или Биланса стања (нпр. 1,5% од имовине) и сл. али у сваком конкретном случају треба да постоји образложење и адекватна аргументација за наведено.

Напомињемо да Одељак 17 МСФИ за МСП прописује следеће услове за признавање опреме: извесност будућих економских користи у периоду дужем од годину дана и могућност поузданог мерења трошкова прибављања што је, према нашем мишљењу, испуњено у конкретном случају поменуте опреме (рачунара).

Чињеница да је појединачна вредност рачунара, како је у захтеву истакнуто, између 180.000 и 380.000 динара, и ако се претпостави да сваки од 100 запослених има рачунар (претпостављамо да је то случај јер је у питању ИТ компанија), то значи да би у једном (истом) тренутку износ од нпр. 25.000.000 динара био приказан у оквиру расхода (као ситан инвентар који

се одмах отписује) друштва „А“, уместо на основним средствима (опреми) чијом употребом ово друштво остварује приходе.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да, у конкретном случају, привредно друштво „А“ на бази просуђивања треба да одреди праг материјалности уз могућност разумног аргументовања истог, с тим да признавање основних средстава не треба посматрати само са аспекта вредности самог средства, већ и у односу на чињеницу да ли се ради о средству које се користи за обављање редовних пословних активности које имају за циљ стицање будућих економских користи у дужем временском периоду.

На крају, желимо да укажемо да је, сагласно члану 43. став 2. Закона, за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању, односно консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени), односно у конкретном случају привредно друштво „А“ је одговорно за састављање финансијских извештаја у складу са МСФИ за МСП и, с тим у вези, евентуалну промену рачуноводствене процене и измену интерног правилника о рачуноводству.“

Имајући у виду наведено, а нарочито узимајући у обзир став изнет у цитираном мишљењу (према коме је одређиване материјалности за признавање основних средстава у пословним књигама искључива одговорност правног лица које треба да оправда конкретно опредељење које може бути засновано на одређеној повезаности са неком ставком из Биланса успеха претходног периода или Биланса стања и сл. али у сваком конкретном случају треба да постоји образложење и адекватна аргументација за наведено),

сматрамо да уколико обвезник (почев од 1. јануара 2021. године), у складу са прописима о рачуноводству, односно релевантним одредбама МСФИ за МСП, као и у складу са цитираним мишљењем, изменом вредносног критеријума за признавање основних средстава (које је извршено на бази просуђивања и уз разумно аргументовање) по основу расходања набављених рачунара (који се, сходно наведеним прописима, сматрају ситним инвентаром који се одмах отписује) евидентира расход у својим пословним књигама, тако исказан расход признаје се у пореском билансу у складу са чланом 7. став 1. Закона.

Међутим, у вези рачунара (стечених пре 1. јануара 2021. године) која обвезник амортизује у складу са чланом 10б. Закона, односно чланом 3. став 1. Правилника, напомињемо да када обвезник (предметне рачунаре) амортизује у целости у складу са рачуноводственим прописима па, с тим у вези, у том пореском периоду престане признавање расхода амортизације у складу са чланом 3. став 6. Правилника, мишљења смо да се позитивна разлика између неотписане пореске вредности и неотписане рачуноводствене вредности (која је једнака „нули“) тих рачунара, признаје у случајевима прописаним чланом 3. став 7. Правилника.

3. Да ли обвезник који примењује МРС, односно МСФИ и који је при састављању финансијских извештаја за 2020. годину по први пут применио нови рачуноводствени стандард МСФИ 9 *Финансијски инструменти*, у случају када је прва примена предметног стандарда довела до промене рачуноводствене политике и негативан ефекат прве примене евидентиран као умањење почетног стања позиције нераспоређене добити у билансу стања, има право да у пореском билансу за 2020. годину, као и у четири наредне

узастопне године искаже расход у износу од 1/5 укупног износа корекције нераспоређене добити (из биланса стања за 2020. годину)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-774/2021-04 од 24.3.2022. год.)

Према одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), основица пореза на добит правних лица је опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

Одредбом члана 25а став 5. Закона прописано је да се ефекти промене рачуноводствене политике настали услед прве примене МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, по основу којих се, сагласно прописима о рачуноводству, врши корекција одговарајућих позиција у билансу стања, признају као приход, односно расход у пореском билансу, почев од пореског периода у којем је та корекција извршена.

Сходно одредби члана 25а став 6. Закона, приходи и расходи из става 5. овог члана признају се у једнаким износима у пет пореских периода.

Како наводите у поднетом допису, обвезник који, сагласно прописима о рачуноводству, примењује МРС, односно МСФИ, при састављању финансијских извештаја за 2020. годину је по први пут применио нови рачуноводствени стандард МСФИ 9 *Финансијски инструменти*, а како је прва примена предметног стандарда довела до промене рачуноводствене политике, негативан ефекат прве примене евидентиран је као умањење почетног стања позиције

нераспоређене добити у билансу стања. С тим у вези, поставило се питање да ли обвезник, у конкретном случају, има право да у пореском билансу за 2020. годину, као и у четири наредне узастопне године искаже расход у износу од 1/5 укупног износа корекције нераспоређене добити (из биланса стања за 2020. годину).

Имајући у виду наведене законске одредбе, сматрамо да обвезник који је по основу негативних ефеката промене рачуноводствене политике насталих услед прве примене стандарда (МСФИ 9), а у складу са прописима о рачуноводству, изврши корекцију одговарајућих позиција у билансу стања (нераспоређене добити, у конкретном случају) има право на признавање расхода по наведеном основу у пореском билансу, и то, у једнаким износима у пет пореских периода, почев од пореског периода у ком је предметна корекција извршена (тј. од 2020. године).

4. Примена одредаба члана 22г Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник (који се бави рачунарским програмирањем) врши улагања у развој софтверских решења (за одређени број пројеката) при чему ће иста у својим пословним књигама евидентирати као нематеријалну имовину, а трошкови зарада запослених који су ангажовани на развоју предметних софтверских решења (сходно прописима о рачуноводству) се не евидентирају као расход, већ се укључују у набавну вредност/цену коштања нематеријалне имовине

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1234/2021-04 од 24.3.2022. год.)

У складу са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника

могу се признати, у двоструко увећаном износу, трошкови који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици.

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

Правилником о условима и начину остваривања права на признавање трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем у пореском билансу у двоструко увећаном износу („Службени гласник РС“, бр. 50/19, у даљем тексту: Правилник), ближе се уређује шта се сматра трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици Србији (у даљем тексту: Република), као и услови и начин остваривања права на њихово признавање као расхода у пореском билансу у двоструко увећаном износу, у складу са одредбама члана 22г став 1. Закона.

Према члану 2. став 1. Правилника, трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем, сматрају се нарочито:

- 1) трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја;
- 2) трошкови материјала који је у непосредној вези са истраживањем и развојем;
- 3) трошкови набавке нематеријалних средстава, као и права на коришћење нематеријалне имовине (заштићених ауторских права, патената и сл.) непосредно везаних за истраживање и развој;
- 4) трошкови набавке некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава која се непосредно користе за истраживање и развој;

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

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

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

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

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

Сходно члану 3. ст. 1. и 2. Правилника, трошкови истраживања и развоја који се, као такви, исказују у билансу успеха, признају се као расход у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, МСФИ и МСФИ за МСП, односно у складу са прописима о начину вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима обвезника који не примењују МРС, МСФИ и МСФИ за МСП (у даљем тексту: прописи о рачуноводству), при чему се ови трошкови додатно признају у пореском периоду у ком су настали, и исказују се у пореском билансу који се подноси за тај период.

У складу са ставом 3. истог члана Правилника, трошкови истраживања и развоја који се, у случају набавке некретнина, постројења, опреме и биолошких средства (у даљем тексту: стална средства), а у складу са прописима о рачуноводству, не исказују као расход, већ се исказују као имовина, признају се као расход у пореском билансу, у пореском периоду у ком су набављени, и то у износу њихове набавне вредности, при чему ово признавање не

утиче на признавање амортизације тих средстава, односно њихово обезвређење.

Сагласно члану 4. ст. 1. и 2. Правилника, право на признавање трошкова истраживања и развоја у складу са овим правилником обвезник остварује искључиво по основу пројеката истраживања и развоја који се обављају у Републици (у даљем тексту: пројекат), а пројекат из става 1. овог члана сматра се обављеним у Републици уколико најмање 90% свих запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја своје активности обавља на територији Републике.

Изузетно од става 2. овог члана, пројекат ће се сматрати обављеним у Републици и уколико се неки његови делови обављају ван територије Републике, под условом да је измештање активности истраживања и развоја ван територије Републике узроковано посебним физичким, географским, односно природним факторима које није могуће обезбедити на територији Републике (члан 4. став 3. Правилника).

Како наводите у поднетом допису, обвезник (који се бави рачунарским програмирањем) врши улагања у развој софтверских решења (за одређени број пројеката) при чему ће иста у својим пословним књигама евидентирати као нематеријалну имовину. Како даље наводите, трошкови зарада запослених који су ангажовани на развоју предметних софтверских решења (сходно прописима о рачуноводству) се не евидентирају као расход, већ се укључују у набавну вредност/цену коштања нематеријалне имовине, па се, с тим у вези, поставило питање начина двоструког признавања трошкова развоја у конкретном случају.

Сагласно наведеном, мишљења смо да се, у смислу члана 3. став 3. Правилника, а у вези члана 2. став 1. тачка 3) Правилника, трошкови развоја, који се у случају стицања нематеријалне имовине, сходно прописима о рачуноводству, не исказују као расход, већ

се исказују као имовина (у билансу стања обвезника), признају као расход у пореском билансу који обвезник подноси за порески период у ком је нематеријална имовина стечена, и то у износу набавне вредности, односно цене коштања предметне имовине, при чему ово признавање не утиче на признавање амортизације исте (нематеријалне) имовине.

5. Корекција материјално значајне грешке и, с тим у вези, могућности подношења измењене пореске пријаве

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-39/2022-04 од 22.3.2022. год.)

По питању да ли је корекција материјално значајне грешке кроз ретроспективно прерачунавање правилан приступ за ситуацију описану у предметном допису, односно да ли је примењени приступ у складу са МРС 8: *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* (које представља претходно питање за давање одговора које се односи на могућност подношења измењене пореске пријаве), обратили смо се Сектору за финансијску систем, који се, у оквиру своје надлежности, изјаснио на следећи начин:

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

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

У предметном захтеву, између осталог, наведено је следеће:

- Друштво „А“ (у даљем тексту: „Друштво“) је правно лице основано у Републици Србији које саставља финансијске извештаје у складу са Законом о рачуноводству и другом применљивом законском и подзаконском регулативом;

- основна делатност „Друштва“ је пружање услуга складиштења гаса његовим власницима: друштво „Б“ и ЈП „В“. Укупан капацитет који је на располагању корисницима је 450 милиона кубних метара, да би по основу потписаног Меморандума о разумевању за проширење капацитета подземног складишта гаса требало да буде проширен на 750 милиона кубних метара;

- током 2019. године је у складу са договором у складиште утиснуто додатних 100 милиона кубних метара гаса, као део пројекта развоја повећаног капацитета. За додатно утиснути гас није предвиђен обрачун и наплата накнаде све до завршетка пројекта повећања капацитета;

- „Друштво“ је почев од 2019. године, а на основу потписаних докумената о проширењу складишног капацитета и посвећености власника на спровођењу свих неопходних радњи ради повећања и коришћења повећаних складишних капацитета формирало модел обрачуна прихода који би омогућио праволинијско признавање прихода по основу пружања услуга закупа;

- наведени модел је као резултат имао признавање прихода у износу који превазилази фактурисани износ, што је за последицу имало евидентирање активних временских разграничења (потраживања за нефактурисани приход);

- модел признавања прихода подразумевао је процену одређених елемената, као што су тачан датум завршетка пројекта,

динамика утискивања додатних количина гаса ради тестирања капацитета, тарифа која се примењује и сл.

- као што је наведено, утискивање прве додатне количине гаса извршено је у току 2019. године у складу са планом, али је утискивање додатне количине гаса у току 2020. и 2021. године изостало;

- „Друштво“ није ревидирало модел признавања приликом састављања својих финансијских извештаја за 2020. годину, већ је наставило да признаје приходе у складу са планираном динамиком реализације пројекта;

- имајући у виду да се ни током 2021. године активности на реализацији пројекта не одвијају планираном динамиком, „Друштво“ је става да је потребно ревидирати претпоставке на којима почива модел признавања прихода;

- „Друштво“ је закључило да је ревидирање модела измена претпоставки требало да се деси и раније, имајући у виду да су раније настале значајне неизвесности по питању динамике реализације пројекта проширења капацитета. Како значајне неизвесности приликом процене прихода ограничавају признавање прихода само на износ који се може наплатити, „Друштво“ је већ током 2020. године требало да се води тим принципом признавања прихода;

- сходно претходно наведеном, дошло је до грешке приликом састављања финансијских извештаја за 2020. годину, коју „Друштво“ намерава да исправи корекцијом у финансијским извештајима за 2021. годину. Грешка је настала јер „Друштво“ приликом формирања рачуноводствене процене није узело у обзир све чињенице и околности које су биле доступне и за које се разумно могло очекивати да буду узете у обзир када су финансијски извештаји за 2020. годину били одобрени за издавање;

- током 2020. и 2021. године није било активности на реализацији пројекта у мери која је била планирана, а најважније није било додатног утискивања гаса, могло се закључити да се пројекат неће десити планираном динамиком;

• „Друштво“ намерава да коригује рачуноводствену грешку, која је материјално значајна, ретроспективним прерачунавањем и корекцијом почев од 1. јануара 2020. године, што ће за последицу имати другачији нето резултат исказан за 2020. годину у односу на нето резултат који је „Друштво“ исказало у финансијским извештајима који су објављени.

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

У делу параграфа 5. МРС 8: *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* прописано је да су грешке из претходног периода изостављени или погрешно исказани подаци из финансијских извештаја ентитета за један или

више периода који произилазе из неупотребљавања или погрешне употребе поузданих информација које:

(а) су биле доступне када су финансијски извештаји за дате периоде били одобрени за издавање; и

(б) за које се могло разумно очекивати да буду добијене и узете у обзир при састављању и презентацији тих финансијских извештаја.

Параграфом 43. МРС 8: *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* прописано је да се грешка из претходног периода исправља ретроспективним прерачунавањем података изузев ако је неизводљиво утврдити било ефекте који се односе на одређени период или кумулативни ефекат грешке.

Као предмет параграфа 43. МРС 8: *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, ентитет врши ретроспективну корекцију материјално значајних грешака из претходног периода у првом сету финансијских извештаја одобреном за објављивање након откривања тих грешака тако што ће:

(а) прерачунати упоредне износе за презентован(е) ранији(е) период(е) у којем(има) су се грешке догодиле, или

(б) ако се грешка догодила пре најранијег презентованог претходног периода, прерачунати почетна стања средстава, обавеза и капитала за најранији презентовани претходни период.

Имајући у виду све наведено, мишљења смо да је корекција материјално значајне грешке кроз ретроспективно прерачунавање правилан приступ за ситуацију описану у предметном допису, односно да је у конкретном случају примењен приступ у складу са МРС 8: *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

На крају, желимо да укажемо да је, сагласно члану 43. став 2. Закона, за истинито и поштено приказивање консолидованог

годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени), односно у конкретном случају „Друштво“ је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом регулативом (МСФИ), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о ускаађености тих финансијских извештаја са поменутом регулативом.“

У складу са чланом 63. ст. 1. и 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ), порески обвезник је дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез, за период за који се утврђује порез, а пореска пријава подноси се у року од 180 дана од дана истека периода за који се утврђује порез.

Сагласно члану 40. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗПППА), ако порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени (у даљем тексту: измењена пореска пријава).

Имајући у виду да се, у конкретном случају, ради о корекцији материјално значајне грешке настале приликом састављања финансијских извештаја за 2020. годину, која ће (како наводите) бити исправљена ретроспективним прерачунавањем и корекцијом почев од 1. јануара 2020. године (што ће за последицу имати другачији нето резултат исказан за 2020. годину у односу на нето резултат који је обвезник исказао у финансијским извештајима који су објављени), а што је, сходно цитираном мишљењу, правиан приступ према МРС 8: *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, сматрамо да постоји основ за подношење измењене пореске пријаве за 2020. годину сагласно члану 40. став 1. ЗПППА, с обзиром да је предметна грешка имала за последицу погрешно утврђену висину пореске обавезе (за наведени порески период).

6. Порески третман преноса удела у резидентном правном лицу извршеног од стране нерезидентног правног лица по основу извршене статусне промене

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-95/2022-04 од 22.02.2022. год.)

У конкретном случају, нерезидентно правно лице (резидент Републике Аустрије) једини је власник удела у капиталу резидентног правног лица. Како наводите у поднетом захтеву, разматра се могућност спровођења статусне промене над нерезидентним правним лицем (у складу са прописима Републике Аустрије) по основу које би тај нерезидент (као друштво преносилац) пренео удео у резидентном правном лицу другом нерезиденту (као друштву стицаоцу) које би настало статусном променом.

У складу са чланом 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21,

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

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

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

У смислу члана 29. став 12. Закона, набавна цена удела у капиталу правних лица јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену.

Према члану 31. став 1. Закона, статусна промена резидентних обвезника извршена у складу са законом којим се уређују привредна друштва (у даљем тексту: статусна промена) одлаже настанак пореске обавезе по основу капиталних добитака.

Сагласно члану 40. став 7. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по

стопа од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Сходно члану 40. став 10. Закона, нерезидентно правно лице - прималац прихода из става 7. овог члана, дужно је да у року од 30 дана од дана остваривања прихода, преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација, поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу, и то у општини на чијој територији се налази седиште привредног друштва у којем нерезидентно правно лице има удео или хартије од вредности који су предмет продаје, на основу које надлежни порески орган доноси решење.

Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по решењу на приходе које остварује нерезидентно правно лице („Службени гласник РС”, бр. 100/15 ...14/16, у даљем тексту: Правилник) прописује се садржај пореске пријаве за обрачун пореза на добит на приходе које нерезидентно правно лице остварује на територији Републике Србије (у даљем тексту: Република), између осталог, и у складу са чланом 40. став 7. Закона.

У смислу члана 4. ст. 1. и 2. Правилника, нерезидентно правно лице, као прилог уз пријаву, подноси и сву неопходну документацију којом доказује основ и начин обрачуна капиталног добитка, односно губитка, а нарочито обрачун продајне и набавне цене имовине у складу са Законом (књиговодствене исправе, уговоре о куповини односно продаји, податке о обављеном преносу хартија од вредности и др.).

С тим у вези, пренос удела (у резидентном правном лицу), по основу статусне промене спроведене ван територије Републике, представља основ за утврђивање капиталног добитка (односно губитка), у смислу члана 27. став 1. тачка 3) Закона, при чему капитални добитак, према нашем мишљењу, представља разлику између тржишне цене уделе на дан статусне промене и набавне цене утврђене сходно члану 29. став 12. Закона.

Напомињемо да надлежни орган Пореске управе у поступку пореске контроле, у складу са одредбама закона који уређује порески поступак и пореску администрацију, на основу свих расположивих доказа утврђује неопходне чињенице које су (у конкретном случају) од значаја за утврђивање пореске обавезе, у складу са Законом.

7. Пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник у пореском периоду (конкретно у 2018. години) испунио услове прописане чланом 50а Закона и остварио добит у пореском билансу, али је у том (и наредна два пореска периода) користио право на пренос губитака из члана 32. Закона

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-23/2022-04 од 14.02.2022. год.)

Према члану 1. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), порески обвезник пореза на добит правних лица (у даљем тексту: порески обвезник) је привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања делатности у циљу стицања добити.

Сагласно члану 32. Закона, губици утврђени у пореском билансу, изузев капиталних добитака и губитака који су утврђени у складу са овим законом, могу се пренети на рачун добити утврђене у пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година.

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона, обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у

периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

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

Новозапосленим лицима у смислу става 1. овог члана сматрају се лица која је обвезник запослио у периоду улагања, тако да у моменту испуњења услова за коришћење наведеног пореског ослобођења обвезник има најмање 100 додатно запослених на неодређено време у односу на број запослених на неодређено време који је имао на последњи дан периода који претходи периоду у којем је започео улагања из става 1. овог члана (члан 50а став 5. Закона).

Право на порески подстицај код улагања из члана 50а овог закона не остварује се за набавку опреме већ коришћене у Републици (члан 50и Закона).

Сразмерни износ улагања у основна средства (из члана 50а став 1. Закона) утврђује се и исказује у Обрасцу СУ на начин прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 20/14 ... 97/21, у даљем тексту: Правилник).

Сагласно наведеним законским нормама, обвезник који врши улагања у основна средства током више пореских периода, по испуњењу услова за коришћење пореског подстицаја из члана 50а Закона (који се односе на висину улагања у основна средства у власништву обвезника, односно запошљавање потребног броја лица на неодређено време) стиче право на пореско ослобођење (сразмерно извршеном улагању), с тим што коришћење пореског ослобођења отпочиње од прве године у којој оствари добит (исказану на одговарајућем редном броју пореског биланса).

У конкретном случају, обвезник од 2013. године (када је основан) врши улагања у основна средства, при чему је закључно

са 31. децембром 2018. године (по основу извршених улагања и запошљавања нових лица на неодређено време) испунио услове за коришћење пореског ослобођења у складу са чланом 50а Закона. Исте године, као и 2019. и 2020. године, обвезник је остварио добит коју је у пореском билансу исказао на редном броју 59. Обрасца ПБ 1 (за 2019. и 2020. годину), односно редном броју 55. Обрасца ПБ 1 (за 2018. годину). Међутим, имајући у виду да је у наведеним пореским периодима (дакле у 2018, 2019. и 2020. години) обвезник користио право на пренос губитака из ранијих пореских периода (у складу са чланом 32. Закона) па, с тим у вези, није имао добит, односно обрачунати порез који би умањивао по основу пореског ослобођења из члана 50а Закона, поставља се питање почетка коришћења предметног пореског ослобођења.

Коришћење права на умањење добити (са редног броја 59. Обрасца ПБ 1) по основу преношења (пореских) губитака из претходних пореских периода (у складу са чланом 32. Закона) не одлаже почетак рачунања десетогодишњег рока из члана 50а Закона. Према томе, у случају када обвезник оствари добит у пореском периоду (конкретно у 2018. години) у којем су испуњени услови прописани чланом 50а Закона, рок (коришћења пореског подстицаја) од десет година почиње да тече од тог пореског периода, независно што је у том и наредна два периода користио право прописано чланом 32. Закона.

С тим у вези, обвезник који је у пореском периоду (конкретно у 2018. години) испунио услове прописане чланом 50а Закона и остварио добит у пореском билансу, али је у том (и наредна два пореска периода) користио право на пренос губитака из члана 32. Закона, може умањење обрачунатог пореза (по основу члана 50а Закона) да врши у наредних седам година, и то почев од 2021. године, уколико на редном броју 59. Обрасца ПБ (који поднесе за тај порески период) искаже добит.

8. Порески третман прихода остварених по основу давања у закуп заједничког простора стамбене заједнице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1118/2021-04 од 31.01.2022. год.)

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

У складу са чланом 44. Закона, плаћања пореза на добит ослобађа се недобитна организација за порески период у којем остварени вишак прихода над расходима није већи од 400.000 динара, под условом да:

1) не расподељује остварени вишак својим оснивачима, члановима, директорима, запосленима или са њима повезаним лицима;

2) годишњи износ личних примања која исплаћује запосленима, директорима и са њима повезаним лицима није већи од двоструког износа просечне годишње зараде по запосленом у Републици у години за коју се утврђује право на пореско ослобођење, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике;

3) не расподељује имовину у корист својих оснивача, чланова, директора, запослених или са њима повезаних лица;

4) да нема монополски или доминантан положај на тржишту у смислу закона којим се уређује заштита конкуренције.

Повезаним лицима из става 1. тач. 1) до 3) овог члана сматрају се лица из члана 59. овог закона.

Недобитна организација дужна је да води евиденцију о приходима и расходима, да поднесе порески биланс и пореску пријаву.

Правилником о садржају пореског биланса за недобитне организације - обвезнике пореза на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 60/14 ... 53/15, у даљем тексту: Правилник) прописан је садржај пореског биланса за недобитне организације из члана 1. став 3. Закона, при чему, а у складу са чланом 2. став 1. тачка 2) Правилника, обвезник који примењује контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике, односно контни оквир за друга правна лица, порески биланс саставља на Обрасцу ПБН 1.

Према одредбама члана 16. ст. 1. и 2. Закона о становању и одржавању зграда („Службени гласник РС”, бр. 104/16 и 9/20 - др. закон), стамбену заједницу чине сви власници посебних делова стамбене, односно стамбено-пословне зграде, а стамбена заједница има статус правног лица, који стиче тренутком када најмање два лица постану власници два посебна дела.

Сагласно наведеним законским одредбама, стамбена заједница (као правно лице) која у току године оствари приходе по основу давања у закуп заједничких просторија у згради (у конкретном случају, таванског и степенишног простора, као и крова зграде на коме су постављене антене мобилне телефоније) обвезник је (по основу тако остварених прихода) пореза на добит правних лица и, с тим у вези, а имајући у виду да према прописима о рачуноводству није у обавези да води пословне књиге, дужна је да (сагласно одредбама Закона) води евиденцију о приходима оствареним на тржишту и расходима који су настали у вези са остваривањем тих прихода.

Сходно члану 4. став 2. тач. 2) и 5) Правилника, стамбена заједница у пореском билансу на редном броју 2. Обрасца ПБН 1 исказује податке о приходима од закупнина покретних и непокретних ствари, а на ред. бр. 5. до 9. одговарајуће расходе

везане за предметне приходе, с тим што се ови расходи обрачунавају и исказују сразмерно учешћу прихода остварених на тржишту у укупно оствареним приходима или укупни расходи, уколико је њихов настанак везан искључиво за приходе остварене на тржишту.

Када остварени вишак прихода над расходима (који су настали у вези са остварењем прихода са тржишта) није већи од 400.000 динара, стамбена заједница има право на пореско ослобођење под условима прописаним чланом 44. Закона, при чему (у том случају) уз пореску пријаву (за обрачун пореза на добит правних лица) доставља надлежном пореском органу и изјаву на Обрасцу ИПОНО - Изјава о испуњености услова за пореско ослобођење недобитне организације, који је одштампан уз Правилник о садржају пореске пријаве („Службени гласник РС”, бр. 30/15 ... 97/21) и чини његов саставни део.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је приликом отуђења станова из јавне својине Града Новог Сада лицима којима су станови додељени у закуп као избеглим лицима, у складу са законом којим су уређене избеглице, „као вредност непокретности која је предмет уговора о купопродаји правилно узети тржишну вредност непокретности (иако она није исказана у решењу о утврђивању пореза на имовину) или просечну вредност непокретности исказану у решењу о утврђивању пореза на имовину“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00243/2022-04 од 25.03.2022. год.)

Према одредби члана 5. 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 и 18/21, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са Законом.

Према одредби члана 5. став 2. Закона, вредност непокретности из става 1. тог члана утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе (у даљем тексту: порески орган).

Вредност непокретности из члана 5. став 1. Закона, осим земљишта, може се умањити за амортизацију по стопи једнакој за све непокретности на територији јединице локалне самоуправе, која износи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице

локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 1. јануара године за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са Законом (члан 5. став 3. Закона).

Сагласно одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује се применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Корисна површина објекта је збир подних површина између унутрашњих страна ободних зидова објекта (из које су искључене површине балкона, тераса, лођа, степеништа изван габарита објекта, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника посебних делова истог објекта, осим површине испод носећих зидова и носећих стубова који пролазе кроз објекат који су истовремено посебан и заједнички део објекта), а за објекат који нема хоризонталну подну површину или ободне зидове корисна површина је површина његове вертикалне пројекције на земљиште (члан 6. став 2. тачка 2) Закона),

Просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету уз накнаду одговарајућих непокретности по зонама, у периоду од 1. октобра године која претходи текућој години до 30. септембра текуће године (члан 6. став 5. Закона).

Према одредби члана 6. став 6. Закона, текућом годином, у смислу става 5. тог члана, сматра се календарска година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

Према одредби члана 33. став 2. Закона, порез на имовину утврђује решењем порески орган на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез, и то:

- 1) обвезнику који не води пословне књиге;

2) обвезнику који води пословне књиге, у поступку контроле, ако обвезник није утврдио пореску обавезу или ју је утврдио нетачно или непотпуно.

Имајући у виду наведено, основица пореза на имовину обвезника пореза који не води пословне књиге јесте вредност непокретности за коју се порез утврђује, утврђена применом Законом прописаних елемената, а не тржишна нити „просечна вредност непокретности”. Решење којим се утврђује обавеза по основу пореза на имовину не садржи ни податак о тржишној вредности непокретности за коју се порез тим решењем утврђује.

Министарство финансија није надлежно за давање мишљења о примени одредаба Закона о избеглицама („Службени гласник РС”, бр. 18/92, „Службени лист СРЈ”, бр. 42/02 – одлука СУС и „Службени гласник РС”, бр. 30/10), већ је за давање мишљења у примени тог закона потребно да се, као надлежном, обратите Министарству за рад, борачка и социјална питања.

2. Порески третман деобе сувласничке заједнице на неизграђеном земљишту са становишта пореза на пренос апсолутних права, договорене усменим споразумом сувласника, а реализоване по основу правоснажних судских одлука донетих на основу пропуштања којима је утврђено право својине конкретног физичког лица као тужиоца на конкретном земљишту које су донете по тужби сваког од тих лица као сувласника против осталих сувласника (сваки сувласник је поднео тужбу и по свакој тужби је посебном пресудом тужиоцу утврђено право својине)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00187/2022-04 од 23.03.2022. год.)

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 и 118/21, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, односно права коришћења грађевинског земљишта.

Преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог појединачног акта државног, односно другог надлежног органа или лица са јавним овлашћењем (члан 24. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 24а тачка 1) Закона, од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

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

Кад је предмет уговора из става 1. овог члана непокретност као будућа ствар, пореска обавеза настаје примопредајом, односно ступањем у посед непокретности (члан 29. став 2. Закона).

Код стицања права на основу одлуке суда, односно другог акта државног, односно другог надлежног органа или лица са јавним овлашћењем, пореска обавеза настаје даном правоснажности те одлуке, односно даном коначности тог акта, осим у случају из става 2. овог члана (члан 29. став 5. Закона).

Према одредби члана 25. став 4. Закона, у случају из члана 23. став 1. тачка 4а) и члана 24. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутног права је купац, односно стицалац апсолутног права.

Према томе, стицање права својине на посебним деловима неизграђеног земљишта деобом сувласничке заједнице између физичких лица као сувласника (што подразумева да постоји акт о деоби сачињен у прописаној форми нпр. споразум у писаној форми солемнизован од стране јавног бележника) која је у сразмери са њиховим сувласничким деловима на дан деобе (тј. кад вредност која припада сваком од сувласника после деобе одговара вредности дела тог сувласника пре деобе) није предмет (изузета је од опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

Када се врши деоба сувласничке заједнице на неизграђеном земљишту, између физичких лица као сувласника (што подразумева да постоји акт о деоби сачињен у прописаној форми нпр. споразум у писаној форми солемнизован од стране јавног бележника) која није у сразмери са припадајућим сувласничким деловима на дан деобе, таквом деобом се врши пренос права на разлици права које је конкретни сувласник имао пре деобе и сувласничког дела који је конкретни сувласник стекао на дан деобе, на који се плаћа одговарајући порез (порез на наслеђе и поклон - ако је право на тој „разлици” стечено без накнаде, односно порез на пренос апсолутних права - ако је стечено уз накнаду).

Међутим, када су сувласници усменим споразумом договорили начин деобе сувласничке заједнице на неизграђеном земљишту, али о томе нису сачинили акт у прописаној форми, већ је сваки од сувласника подношењем тужбе надлежном суду покренуо појединачни спор за утврђивање права својине тужиоцу на конкретно опредељеним парцелама шумског и пољопривредног земљишта, па је суд поступајући по свакој наведеној тужби (у конкретном случају у периоду 2018. до 2021. године) донео засебну пресуду због пропуштања (укупно 1 пресуда), којом је у појединачном спору утврђено стицање права својине у корист конкретног тужиоца на конкретном земљишту, сматрамо да је основ стицања права својине од стране конкретног физичког лица на пресудом опредељеном земљишту свака правоснажна судска одлука (а не скуп тих одлука

донетих у периоду од три године, које су постале правоснажне у различите дане, као ни усмени договор између сувласника). С тим у вези, сматрамо да се и порез на пренос апсолутних права утврђује код стицања права својине по основу сваке правоснажне пресуде.

Кад се апсолутно право стиче по основу правоснажне судске одлуке или другог појединачног акта државног, односно другог надлежног органа или лица са јавним овлашћењем, пореска обавеза на пренос апсолутних права настаје даном правоснажности сваке од тих одлука, а порески обвезник је стицалац права својине. Основица пореза на пренос апсолутног права јесте тржишна вредност права које је правоснажном пресудом стечено.

Чињеница да је конкретан сувласник земљишта тужена страна у спору који је покренут по тужби другог лица - такође сувласника на земљишту и да је по основу пресуде донете у том спору дужан да призна и дозволи упис права својине у корист тужиоца у том спору, као и да се свим донетим пресудама (уколико се посматрају свеукупно - иако су донете и постале правоснажне у различито време, у временском периоду од неколико година) суштински врши развргнуће раније постојеће сувласничке заједнице између више лица, која се покренутим споровима пред судом појављују у улогама тужилаца и тужених, по нашем мишењу није од утицаја на постојање обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права код стицања права својине по основу сваке од правоснажних пресуда. Наиме, стицањем права својине на конкретном земљишту по основу судске одлуке, стицаоцу права није престало право сусвојине на преосталом делу земљишта у сусвојини све до правоснажности судске одлуке донете по тужби другог лица које је том пресудом стекло право својине.

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

3. Да ли банка треба да, код продаје непокретности која се налази у Републици Србији коју врши продавац који је нерезидентно правно лице, коме се купопродајна цена исплаћује на његов рачун у иностранству, пре преноса новца у иностранство од продавца тражи доказ о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, имајући у виду да продавци сматрају да се на њих наведена одредба не односи кад делатност ових лица није купопродаја непокретности, при чему истичу да наведени доказ није потребан с обзиром на законско јемство за измирење обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00196/2022-04 од 17.03.2022. год.)

Према одредбама 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 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, као и права коришћења грађевинског земљишта.

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

Према мишљењу Министарства финансија - Сектор за финансијски систем, од 14. марта 2022. године, у чијој је надлежности давање мишљења о примени закона којим се уређује девизно пословање, у складу са чланом 29. став 1. Закона о девизном пословању („Службени гласник РС“, бр. 62/06, 3 1/11, 119/12, 139/14 и 30/18) „нерезидент који послује преко нерезидентног рачуна и резидент - огранак страног правног лица који послује преко резидентног рачуна врше пренос са тих рачуна у иностранство под условом да су претходно измирили пореске обавезе из тог посла

према Републици, о чему подноси потврду надлежног пореског органа о измиреним пореским обавезама.

Имајући у виду наведено, сматрамо да и у описаном случају када се извршава плаћање по основу уговора о купопродаји непокретности на рачун нерезидента продавца у иностранству треба прибавити потврду надлежног пореског органа о измиреним пореским обавезама, уколико је за нерезидента настала пореска обавеза из тог посла продаје конкретне непокретности према Републици”.

С тим у вези, а с обзиром на то да је обвезник пореза на пренос апсолутних права уређен Законом и не може се мењати вољом уговорних страна израженом у уговору о купопродаји непокретности, код преноса права својине на непокретности која се налази у Републици Србији коју као продавац врши нерезидентно правно лице, обвезник пореза на пренос апсолутних права је нерезидентно лице - продавац. Кад је за нерезидентно лице настала пореска обавеза за порез на пренос апсолутних права по основу уговора о продаји непокретности у Републици Србији, то значи да пре извршавања плаћања купопродајне цене по основу тог уговора на рачун нерезидента-продавца у иностранству, треба прибавити потврду надлежног пореског органа о измиреној пореској обавези по основу пореза на пренос апсолутних права, независно од тога што је Законом установљено пореско јемство купца непокретности за измирење те пореске обавезе.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Коришћење олакшице по основу зараде новонастањеног обвезника - оснивача новооснованог привредног друштва у коме је засновао радни однос

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-219/2022-04 од 10.03.2022. год.)

Сагласно одредбама члана 7. став 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон), резидент Републике Србије, у смислу овог закона, јесте физичко лице које:

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

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

Одредбом члана 15в став 1. Закона прописано је да основицу пореза на зараде за новонастањеног обвезника, за зараду коју остварује по основу радног односа на неодређено време са квалификованим послодавцем, при чему заснива радни однос на радном месту за које постоји потреба да лице има посебно стручно образовање и за којим постоји потреба која се не може лако задовољити на домаћем тржишту рада, чини основица из члана 15а став 2. овог закона умањена за 70%.

Квалификовани послодавац из става 1. овог члана је послодавац који је резидент Републике Србије и који се, у смислу одредаба закона којим се уређује порез на добит правних лица, не може сматрати повезаним лицем са послодавцем код кога је

новонастањени обвезник претходно био запослен (члан 15в став 2. Закона).

Изузетно од става 2. овог члана, квалификованим послодавцем сматра се било који послодавац резидент Републике Србије, који заснује радни однос са новонастањеним обвезником који је од 1990. године барем три године испуњавао услове из члана 7. став 2. тачка 1) овог закона да се сматра резидентом Републике Србије (члан 15в став 3. Закона).

Сагласно одредбама члана 15в став 4. тач. 1) и 2) Закона, новонастањеним обвезником из става 1. овог члана сматра се обвезник који:

- у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем, није претежно боравио на територији Републике Србије;

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

Сагласно одредбама члана 15в ст. 5. и 6. Закона, сматра се да су услови у погледу радног места и посебног стручног образовања из става 1. овог члана испуњени уколико је месечна зарада коју новонастањени обвезник из става 4. тачка 1) овог члана остварује већа од 264.684 динара, односно уколико је месечна зарада коју новонастањени обвезник из става 4. тачка 2) овог члана остварује већа од 176.456 динара.

Право на умањење основице има онај новонастањени обвезник који се истовремено са заснивањем радног односа или у разумном року по заснивању радног односа, настањује на територији Републике Србије и који испуњава услов да се сматра њеним пореским резидентом по основу центра пословних и животних интереса на територији Републике Србије, као и њеним пореским резидентом за потребе примене уговора о избегавању

двоструког опорезивања које Република Србија примењује са другим државама (члан 15в став 7. Закона).

Одредбом члана 15а став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је основица доприноса за запослене и за послодавце, за новонастањеног обвезника по основу чије зараде се остварује право на умањење основице пореза на зараде сагласно закону којим се уређује порез на доходак грађана, зарада умањена за 70%.

Право на умањење основице из става 1. овог члана може да се оствари за оног новонастањеног обвезника који испуњава услов да се сматра осигураником сагласно законима којима се уређује обавезно социјално осигурање, као и за потребе примене уговора о социјалном осигурању које Република Србија примењује са другим државама (члан 15а став 2. Закона о доприносима).

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

Имајући у виду да су услови за стицање статуса квалификованог послодавца прописани одредбама члана 15в ст. 2. и 3. Закона, квалификовани послодавац може бити послодавац - новоосновано привредно друштво резидент Републике Србије који се не може сматрати повезаним лицем са послодавцем код кога је новонастањени обвезник претходно био запослен, као и било који послодавац резидент Републике Србије који заснује радни

однос са новонастањеним обвезником који је од 1990. године барем три године испуњавао услове (из члана 7. став 2. тачка 1) Закона) да на територији Републике Србије има пребивалиште или центар пословних и животних интереса. Сходно томе, физичко лице које сагласно члану 15в Закона испуњава услове да се сматра новонастањеним обвезником (и о чему је прибављена документација сходно Правилнику) може да оствари право на умањење основице пореза по основу зараде коју остварује од послодавца који је новоосновано привредно друштво чији је он оснивач, односно члан, а које привредно друштво испуњава услове да се сматра квалификованим послодавцем из члана 15в ст. 2. и 3. Закона.

2. Порески третман примања које оствари физичко лице - волонтер по основу накнаде трошкова исхране и путовања (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-70/2022-04 од 09.03.2022. год.)

Према наводима из захтева, удружење грађана планира да једнократно, у трајању од пет дана, ангажује волонтере за одређени рад и, с тим у вези, указује да је правилником удружења дефинисано да за сваки тзв. „волонтерски дан“ волонтер има право накнаде трошкова исхране и путовања у прописаном новчаном износу по дану, што је наведено и у уговору о волонтирању, при чему није предвиђена обавеза волонтера да прикупља рачуне.

Одредбом члана 9. став 1. тачка 27) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се не плаћа порез на

доходак грађана на примања остварена по основу накнаде трошкова волонтирања коју остварује волонтер, у складу са законом којим се уређује волонтирање.

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.

Основица пореза на други приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 3. Закона.

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

Према одредби члана 6. тачка 9) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон о доприносима), волонтер је физичко лице које, у складу са законом који уређује волонтирање, обавља рад у оквиру организованог добровољног пружања услуге или обављања активности од општег интереса, за опште добро или за добро другог лица, без права на новчану накнаду или другу имовинску корист.

Сагласно одредби члана 11. тачка 4) Закона о доприносима, обвезник доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести и доприноса за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом је организатор волонтирања у складу са законом који уређује волонтирање - за волонтера.

Основица доприноса за обвезнике из члана 11. Закона о доприносима, за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и

професионалне болести и доприноса за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом је најнижа месечна основица доприноса, односно уговорена накнада ако се остварује и ако је виша од најниже месечне основице доприноса (члан 35. Закона о доприносима).

Стопе доприноса за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести, односно за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом, сагласно члану 47. Закона о доприносима, јесу: за пензијско и инвалидско осигурање - 4% и за здравствено осигурање - 2%.

Чланом 2. став 1. Закона о волонтирању („Службени гласник РС”, бр. 36/10) прописано је да волонтирање, у смислу тог закона, јесте организовано добровољно пружање услуге или обављање активности од општег интереса, за опште добро или за добро другог лица, без исплате новчане накнаде или потраживања друге имовинске користи, осим ако тим законом није друкчије одређено.

Одредбом члана 10. став 1. Закона о волонтирању прописано је да волонтер нема право на новчану накнаду или другу имовинску корист за волонтирање.

Новчаном накнадом или имовинском користи за волонтера не сматра се накнада трошкова волонтирања, и то за путовања, смештај и исхрану волонтера и других трошкова који настану у вези са извршавањем волонтерских услуга и активности (члан 10. став 2. тачка 2) Закона о волонтирању).

Према одредби члана 18. став 1. тачка 7) Закона о волонтирању, уговор о волонтирању, нарочито, садржи трошкове волонтирања и начин њихове накнаде.

Волонтер има право на накнаду уговорених трошкова насталих у вези са волонтирањем (члан 21. тачка 6) Закона о волонтирању).

Сагласно наведеном, на примање које по основу накнаде трошкова волонтирања исхране и путовања волонтер остварује у складу са Законом о волонтирању, не плаћа се порез на доходак грађана сагласно одредби члана 9. став 1. тачка 27) Закона.

С тим у вези, по основу примања волонтера сагласно Закону о волонтирању, у виду припадајуће накнаде трошкова за исхрану и путовања коју волонтер оствари, у конкретном случају у висини која је за сваки тзв. „волонтерски дан“ унапред одређена у фиксном новчаном износу по дану и утврђена правилником организатора волонтирања и уговором о волонтирању, а која (накнада трошкова) испуњава све услове да се сматра накнадом трошкова према Закону о волонтирању и као таква је изузета од опорезивања сагласно члану 9. став 1. тачка 27) Закона, за пореске сврхе не постоји обавеза документовања наведених трошкова који се накнађују.

Уколико се физичком лицу - волонтеру врши накнада трошкова волонтирања - исхране и путовања, а да нису испуњени услови према Закону о волонтирању, сматрамо да тако остварено примање представља приход физичког лица који подлеже плаћању пореза на доходак грађана на други приход, сагласно чл. 85. и 86. став 1. Закона.

Организатор волонтирања је, за волонтера, обвезник доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести - по стопи од 4% и доприноса за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести - по стопи од 2%, који се плаћају на најнижу месечну основицу доприноса, сагласно члану 11. тачка 4), чл. 35. и 47. Закона о доприносима.

Указујемо да се сагласно начелу фактицитета, пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини и да у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично

стање од значаја за опредељење пореске обавезе по основу прихода физичког лица.

3. Утицај на висину личне зараде предузетника одређене као његово месечно лично примање и као основице пореза и доприноса у околностима када у поступку контроле од стране пореског органа, по основу мањка готових производа, није признат расход у пореском билансу за одређени порески период, што је за последицу имало увећање опорезиве добити по основу самосталне делатности за тај период

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00145/2022-04 од 22.02.2022. год.)

Како наводите, предузетник у систему ПДВ обавља производну делатност, води пословне књиге по систему двојног књиговодства и определио се за исплату личне зараде предузетника. Наводите да је записником о теренској контроли Пореске управе утврђен мањак готових производа и с тим у вези обрачунат порез на додату вредност, да је увећана основица за порез на приходе од самосталне делатности за износ мањка и обрачунат порез на доходак грађана на приходе од обављања самосталне делатности по стопи од 10%, као и да је износ мањка у целини урачунат у личну зараду предузетника и по том основу обрачунат порез на зараде и доприноси за обавезно социјално осигурање на највишу месечну основицу доприноса.

Одредбом члана 13. став 3. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се зарадом, у смислу овог закона,

сматра и исплаћена лична зарада предузетника утврђена у складу са овим законом.

Опорезиви приход од самосталне делатности је опорезива добит, а за предузетника паушалца то је паушално утврђен приход, ако овим законом није друкчије одређено, сагласно члану 33. став 1. Закона.

Опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха, сачињеном у складу са прописима којима се уређује рачуноводство за обвезника који је дужан да води двојно књиговодство, односно у складу са прописом из члана 49. тог закона за обвезника који води просто књиговодство, на начин утврђен овим законом (члан 33. став 2. Закона).

Одредбом члана 33а став 1. Закона прописано је да предузетник и предузетник пољопривредник може да се определи за исплату личне зараде. Личном зарадом сматра се новчани износ који предузетник исплати и евидентира у пословним књигама као своје месечно лично примање увећан за припадајуће обавезе из зараде (члан 33а став 2. Закона).

Обвезнику који плаћа порез на стварни приход од самосталне делатности у расходе у пореском билансу признаје се исплаћена лична зарада (члан 37а тачка 1) Закона).

Сагласно одредби члана 22. став 1. тачка 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, 13/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон о доприносима), основица доприноса за предузетнике који у складу са законом који уређује порез на доходак грађана порез плаћају на стварни приход је и месечни износ личне зараде у смислу закона који уређује порез на доходак грађана.

Ако предузетник исплаћује личну зараду, основица доприноса утврђује се у складу са чланом 13. ст. 2. и 3. овог закона (члан 22. став 2. Закон о доприносима).

Имајући у виду наведено, како се сагласно Закону личном зарадом сматра новчани износ који предузетник исплати и евидентира у пословним књигама као своје месечно лично примање увећан за припадајуће обавезе из зараде, тај износ као месечно лично примање предузетника опорезује се порезом на доходак грађана на зараду и плаћају се припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање. За предузетника који се определио за исплату личне зараде основицу доприноса представља износ личне зараде коју исплати и евидентира у пословним књигама као своје месечно лично примање (увећан за припадајући порез и доприносе из зараде, као бруто износ), а за потребе утврђивања пореске основице наведени износ личне зараде умањује се за неопорезиви месечни износ зараде.

Дакле, за предузетника који се определио за исплату личне зараде коју је у пореском периоду исплатио и евидентирао у пословним књигама као своје месечно лично примање по основу кога је платио порез и доприносе на начин како је прописано Законом и Законом о доприносима, околност да у поступку контроле од стране пореског органа, по основу мањка готових производа није признат расход у пореском билансу за одређени порески период, што је за последицу имало увећање опорезиве добити по основу самосталне делатности за тај период, није од утицаја на висину личне зараде предузетника опредељене као његово месечно лично примање и као основице пореза и доприноса сагласно наведеним законима.

4. Утврђивање пореза на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде

за извршени рад које је обвезник остварио до 7. маја 2021. године односно од 7. маја 2021. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1333/2021-04 од 21.02.2022. год.)

Одредбама члана 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 44/21), који је ступио на снагу 7. маја 2021. године од када је и у примени, прописано је да порески орган решењем утврђује порез на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад, на које се порез плаћа самоопорезивањем, остварене у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2021. године, уколико није:

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

- правоснажно окончан поступак утврђивања пореске обавезе, или

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

Одредбом члана 21. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 118/21), који је у примени од 1. јануара 2022. године, измењен је члан 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 44/21), тако да се речи: „31. децембром 2021. године“ замењују речима: „31. децембром 2022. године”.

Одредбама члана 100а став 1. тачка 2) подтач. (1) и (3) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано

је да се самоопорезивањем утврђују и плаћају порези на приходе које исплаћује исплатилац који није правно лице, предузетник или предузетник паушалац, и то на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине и друге приходе из члана 85. овог закона.

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

Према члану 100а став 3. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања пореза у складу са ставом 2. овог члана, обвезник пореза има и у случају ако порез по одбитку не обрачуна и не уплати други исплатилац, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку.

Сагласно одредбама члана 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 44/21) и члана 21. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 118/21), порески орган решењем утврђује порез на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад, на које се порез плаћа самоопорезивањем, остварене у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године, уколико није:

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

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

Имајући у виду наведене законске одредбе, на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад које је обвезник остварио до 7. маја 2021. године (пре ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана - „Службени гласник РС”, бр. 44/21) и по основу наведених прихода је до тог датума платио пореску обавезу у складу са прописима који су били на снази на дан настанка пореске обавезе, порез се не утврђује решењем пореског органа сагласно члану 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 44/21) и члану 21. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 118/21). То значи да пореска обавеза по основу наведених прихода остварених до 7. маја 2021. године која је плаћена самопорезивањем у складу са прописима који су били на снази на дан настанка пореске обавезе, не утврђује се решењем пореског органа имајући у виду наведене законске одредбе.

За оне приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самопорезивањем, које порески обвезник оствари од 7. маја 2021. године (од дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана - „Службени гласник РС”, бр. 44/21) закључно са 31. децембром 2022. године, пореску обавезу ће решењем утврдити порески орган сагласно одредбама члана 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 44/21) и члана 21. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 118/21).

За приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем према одредбама члана 100а Закона, сагласно одредбама члана 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 44/21) и члана 21. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 8/21), порески орган утврђује решењем пореску обавезу независно да ли су наведени приходи остварени на територији Републике Србије или у другој држави.

5. Обрачунавање и плаћање пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу уговорене накнаде за рад чланова управног одбора привредног друштва

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-1174/2021-04 од 18.02.2022. год.)

Одредбом члана 85. став 1. тачка 5) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито примања чланова органа управе правног лица.

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

Према одредби члана 85. став 3. Закона, опорезиви приход за приходе из става 1. овог члана чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%.

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

Према одредби члана 99. став 1. тачка 9) Закона, по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђује се и плаћа порез на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац.

Порез по одбитку из члана 99. 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. Закона).

Према одредбама 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 и 18/21, у даљем тексту: Закон о доприносима), лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допуском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршени 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.

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана (члан 28. Закона о доприносима).

Доприносе за лица која остварују уговорену накнаду, сагласно одредби члана 57. став 1. Закона о доприносима, исплатилац је дужан да обрачуна, обустави и уплати приликом исплате уговорене накнаде.

Одредбом члана 10. став 1. Закона о финансијском лизингу („Службени гласник РС”, бр. 55/03, 61/05, 31/11, 99/11 - др. закон и 99/11 - др. закон) прописано је да је давалац лизинга друштво с ограниченом одговорношћу или акционарско друштво са седиштем у Републици Србији, које има дозволу Народне банке Србије за обављање послова финансијског лизинга у складу са овим законом.

Према члану 10б ст. 1. и 2. Закона о финансијском лизингу, органи даваоца лизинга су: скупштина, управни одбор и извршни одбор, с тим да давалац лизинга може имати и друге органе.

Одредбом члана 10г став 1. Закона о финансијском лизингу прописано је да су органи управљања даваоца лизинга управни одбор и извршни одбор.

Према одредби члана 10д став 5. Закона о финансијском лизингу, члан управног одбора може бити запослен у даваоцу лизинга, и то само у својству члана управног одбора.

Имајући у виду наведено, приход који оствари физичко лице по основу уговорене накнаде за рад као члан управног одбора привредног друштва (које, у конкретном случају, обавља послове финансијског лизинга), код кога није у радном односу, опорезује се порезом на доходак грађана као други приход сагласно чл. 85. и 86. став 1. Закона. По основу предметне уговорене накнаде за рад члана управног одбора обрачунава се и плаћа допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање, а уколико то физичко лице није осигурано по другом основу обрачунава се и плаћа и допринос за обавезно здравствено осигурање.

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли особа са инвалидитетом из члана 5. став 1. тач. 1) до 2а) Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара, која приликом регистрације првог путничког моторног возила, које је на име те особе регистровано у једној години, није поднела доказе за остваривање права на ослобођење од пореза на употребу моторних возила због чега није остварила право на ослобођење па је порез на употребу моторних возила платила у прописаном износу, има право да оствари пореско ослобођење код регистрације путничког возила које се на њено име „друго” региструје у истој години, под условом да за то приложи прописане доказе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00235/2022-04 од 16.3.2022. год.)

Према одредби члана 5. став 1. тач. 1) до 2а) Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 14/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 140/14, 109/15, 112/15, 105/16, 119/17, 104/18, 86/19, 90/19, 156/20, 118/21 и 132/21, у даљем тексту: Закон), порез на употребу моторних возила не плаћају:

1) особа са инвалидитетом, са 80 или више процената телесног оштећења, на једно возило из члана 4. став 1. тачка 1. овог закона, које се на њено име прво региструје у једној години, уз доказе о испуњењу прописаних услова;

2) особа са инвалидитетом, код којих постоји телесно оштећење које има за последицу неспособност доњих екстремитета ногу од 60 или више процената, на једно возило из члана 4. став 1. тачка 1. овог закона, које се на њено име прво региструје у једној години, уз доказе о испуњењу прописаних услова;

2а) законски заступници вишеструко ометене деце која су у отвореној заштити, односно о којима родители непосредно брину - на једно возило из члана 4. став 1. тачка 1. овог закона, које се на њихово име, односно на име једног од њих, прво региструје у једној години, уз доказе о испуњености прописаних услова.

Возило из члана 4. став 1. тачка 1. Закона је путничко возило.

Доказе о испуњењу услова за остваривање права из члана 5. став 1. тач. 1), 2) и 2а) Закона издају надлежни органи, за годину у којој се врши регистрација (члан 5. став 2. Закона).

Према одредби члана 5. став 4. Закона, ако физичко лице по више основа из става 1. тач. 1) до 2а) тог члана има право на пореско ослобођење, то право остварује на једно путничко возило које се на име тог лица, уз доказе о испуњењу услова из става 2. тог члана, прво региструје у једној години.

Према томе, физичко лице из члана 5. став 1. тач. 1) до 2а) Закона остварује ослобођење од пореза на употребу моторних возила - код регистрације путничког возила које се на његово име прво региструје у једној години уз доказе о испуњењу прописаних услова. По нашем мишљењу, то значи да наведено физичко лице на чије име се у једној години региструју два путничка возила, при чему то лице приликом регистрације првог путничког возила није поднело доказе за остваривање права на пореско ослобођење (због чега није остварило то право па је порез платило), а које је приликом регистрације другог путничког возила први пут у тој години поднело доказе о испуњењу прописаних услова за пореско ослобођење, има право да оствари пореско ослобођење код регистрације путничког моторног возила које се на његово име као „друго” региструје у истој години - с обзиром на то да се то („друго”) возило у истој години прво региструје уз доказе о испуњењу прописаних услова за пореско ослобођење.

Без доказа за остваривање права које је издао надлежни орган за годину у којој се врши регистрација, односно продужење регистрације, то право се не може остварити.

2. Да ли се порез на регистровано оружје плаћа на малокалибарски пиштољ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-183/2022-04 од 08.3.2022. год.)

Према одредби члана 21. став 1. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 68/14, 140/14, 109/15, 112/15, 105/16, 19/17, 104/18, 86/19, 90/19, 156/2020, 18/2021 и 132/21, у даљем тексту: Закон), порез на регистровано оружје плаћа се за сваку календарску годину, на регистровано оружје утврђено овим законом, и то на:

- 1) аутоматску пушку;
- 2) полуаутоматску пушку;
- 3) оружје за личну безбедност категорије Б.

Одредбом члана 21. став 2. Закона прописано је да регистровано оружје, у смислу става 1. овог члана, јесте оружје за које је надлежни орган издао исправу (оружни лист, односно дозволу и сл.) за држање, или за држање и ношење оружја, или за ношење оружја, у складу са законом којим се уређују оружје и муниција, односно исправу у складу са законом који је важио до дана почетка примене закона којим се уређују оружје и муниција чија важност није престала.

Порез на регистровано оружје утврђује решењем надлежни порески орган, на основу података које Пореској управи, за оружје из члана 21. овог закона, доставља републички орган управе надлежан за унутрашње послове који је издао исправу о регистравању оружја (члан 26. став 1. Закона).

Одредбом члана 3. став 1. тачка 15) Закона о оружју и муницији („Службени гласник РС”, бр. 20/15, 10/19, 20/20, 14/22) прописано је да оружје за личну безбедност јесу, од ватреног оружја,

пиштољи и револвери, као и гасни спрејеви и уређаји за изазивање електрошокова.

Према томе, порез на регистровано оружје плаћа се на регистровано оружје које је као предмет опорезивања утврђено Законом, што значи и на пиштољ као врсту оружја за личну безбедност категорије Б, за који Вам је надлежни орган издао исправу (оружни лист, односно дозволу и сл.) за држање, или за држање и ношење оружја, или за ношење оружја.

Напомињемо да се порез на регистровано оружје утврђује на основу података које пореском органу доставља Министарство унутрашњих послова, које је надлежно за издавање исправа о регистрованом оружју.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Примена члана 22. став 1. тачка 3) Закона о накнадама за коришћење јавних добара којим су прописане основице накнада за коришћење јавних добара за угљоводонике у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и природних гасова (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-112/2022-04 од 18.02.2022. год.)

Према одредби члана 22. став 1. тачка 3) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС“, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис и 15/21 - др. пропис, у даљем тексту: Закон), основица накнаде за коришћење ресурса и резерви минералних сировина за коришћење угљоводоника у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и природних гасова је приход који обвезник накнаде остварује од продатих непрерађених минералних сировина, односно вредност минералних сировина уколико су утрошене за потребе делатности обвезника, вреднованих у складу са трошковима насталим за њихову производњу према прихваћеним међународним рачуноводственим стандардима.

Министар у чијој су надлежности послови рударства и геолошких истраживања ближе уређује методологију свођења количина и одређивања цене непрерађених угљоводоника у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и осталих природних гасова (члан 22. став 2. Закона).

Сходно члану 23. став 1. тачка 2) Закона, висина накнаде за угљоводонике у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и остале природне гасове утврђује се применом стопе 7% од прихода.

Према томе, основица накнаде за коришћење ресурса и резерви минералних сировина за коришћење угљоводоника у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и природних гасова се разликује

у зависности од тога да ли се предметне сировине продају, или се користе за обављање сопствене делатности обвезника накнаде. С тим у вези, основица накнаде за коришћење ресурса и резерви минералних сировина за коришћење угљоводоника у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и природних гасова:

- у случају продаје предметних сировина је приход остварен од продаје угљоводоника у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и природних гасова;

- у случају употребе предметних минералних сировина за обављање сопствене делатности обвезника накнаде (носиоца експлоатације којем је одобрено извођење рударских радова) је вредност минералних сировина утврђена у складу са трошковима насталим за њихову производњу према прихваћеним међународним рачуноводственим стандардима (цена коштања).

Износ накнаде за угљоводонике у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и остале природне гасове за продате минералне сировине утврђује се, сходно Закону, применом стопе 7% на основицу утврђену у складу са чланом 22. Закона (приход од продаје, односно приход од активирања учинака (у случају коришћења минералних сировина за сопствене потребе) вреднованих у складу са трошковима насталим за њихову производњу према прихваћеним међународним рачуноводственим стандардима).

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман средстава признатих у складу са Међународним стандардом финансијског извештавања 16 за потребе примене Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Аустријом и то у ситуацији у којој резидент Републике Србије закупљује и покретну и непокретну имовину која је у његовим пословним књигама призната у складу са МСФИ 16

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1257/2021-04 од 24.3.2022. год.)

Размотрили смо ваш наведени захтев који се односи на порески третман средстава признатих у складу са Међународним стандардом финансијског извештавања (МСФИ) 16 за потребе примене Уговора о избегавању двоструког опорезивања (УИДО) са Републиком Аустријом и то у ситуацији у којој резидент Републике Србије закупљује и покретну и непокретну имовину која је у његовим пословним књигама призната у складу са МСФИ 16, односно:

- Да ли средства са правом коришћења, која су у пословним књигама резидента Републике Србије као закупца призната у складу са МСФИ 16 (дакле, средства која нису у власништву резидента Републике Србије) треба укључити у обрачун приликом утврђивања односа између вредности непокретности и вредности (из биланса стања) целокупне имовине привредног друштва, а за потребе примене УИДО са Републиком Аустријом код утврђивања права на опорезивање капиталног добитка?

- Када је предмет закупа непокретност, да ли се вредност средства признатог у складу са МСФИ 16 укључује у вредност непокретности, као и да ли се вредност овог средства и других средстава признатих у складу са МСФИ 16 (где је предмет закупа непокретна и покретна имовина) укључује у укупну вредност имовине за потребе обрачуна учешћа непокретне имовине у укупној имовини?

Како, додатно, наводите, у уговору о закупу није предвиђено да ће по истеку периода закупа (тј. периода на који резидент Републике Србије има право коришћења средства) са исплатом последње рате за закуп средства прећи у власништво резидента Републике Србије, нити да односно привредно друштво, након истека уговора о закупу, има право да откупи предметна средства.

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

Са аспекта примене Закона о порезу на добит правних лица

У смислу члана 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду удела у капиталу правних лица.

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

Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

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

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

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

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

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

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

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

(4) Добитак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Републике Аустрије) од отуђења акција или упоредивих интереса (удела - прим. МФ) који више од 50 одсто своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретне имовине која се налази у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, Републици Србији).

(5) Добитак од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. (1), (2), (3) и (4) овог члана, опорезује се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину (у конкретном случају, само у Републици Аустрији).”

Напомињемо да Уговор не одређује појам капиталног добитка, као ни начин његовог опорезивања, већ све то препушта

националном законодавству држава уговорница (у конкретном случају, Републике Србије, као државе извора, односно Републике Аустрије, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Имајући у виду наведено, сходно члану 13. (Капитални добитак) став 4. Уговора, капитални добитак који (у конкретном случају) оствари нерезидентно правно лице из Републике Аустрије преносом уз накнаду, на друштво стицаоца, удела у резидентном правном лицу, може се опорезивати у Републици Србији (у свему по претходно наведеним одредбама Закона).

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати у држави уговорници” (у конкретном случају, у Републици Србији) треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез на капитални добитак што је, на основу наведених одредаба Закона, неспорно).

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

Уколико је наведени услов од 50 одсто ... испуњен (што је, како је претходно наведено, услов за опорезивање у Републици Србији) целокупан капитални добитак (а не само његових 50 одсто) опорезује се у Републици Србији.

ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Право на уплату директних давања привредног субјекта који је у мају 2020. године засновао радни однос са једним запосленим (који је уједно и једини запослени код тог привредног субјекта)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-5198/2020-04 од 23.02.2022. год.)

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС”, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

- у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

- у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

- у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и

накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Одредбом члана 11. став 1. Уредбе прописано је да привредни субјекти у приватном сектору прихватају коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом подношењем Обрасца ППП-ПД са означеним датумом плаћања 04. јануар 2021. године.

Сагласно члану 11. став 2. Уредбе, привредни субјекти из става 1. овог члана могу да користе фискалне погодности и директна давања прописана овом уредбом:

- за сва три месеца уколико Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја априла 2020. године;
- за два месеца уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја маја 2020. године и
- за један месец уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја јуна 2020. године.

Имајући у виду наведено, како се, сагласно члану 9. став 1. Уредбе, право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета (директна давања) у јулу 2020. године могло остварити у односу на број запослених за чије је зараде и накнаде зарада поднет Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године, то привредни субјект који је у мају 2020. године засновао радни однос са једним запосленим (који је уједно и једини запослени код тог привредног субјекта) могао је по основу зараде тог запосленог да оствари право само на уплату директног давања чија исплата је вршена у јулу 2020. године.

Привредни субјект у приватном сектору који је Образац ППП-ПД из става 1. члана 11. Уредбе први пут доставио до краја маја 2020. године, фискалне погодности и директна давања прописана Уредбом могао је да користи за два месеца.

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају пружања услуге чишћења и одржавања зграда, канцеларија и објеката у оквиру шифре делатности 81.10 (Услуге одржавања објеката), 81.21 (Услуге редовног чишћења зграда) и 81.22 (Услуге осталог чишћења зграда и опреме) од стране привредног субјекта другим правним лицима са којима има потписан уговор о пружању наведених услуга, у конкретном случају са стамбеном заједницом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00223/2022-04 од 30.3.2022. год.)

Чланом 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

Чланом 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и сваки обвезник пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, који врши промет на мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира

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

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21 и 17/21, у даљем тексту: Уредба) наведене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно наведеној Уредби, лица која обављају делатности 81.10 (Услуге одржавања објеката), 81.21 (Услуге редовног чишћења зграда) и 81.22 (Услуге осталог чишћења зграда и опреме) нису ослобођена обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Када је у питању промет остварен пружањем претходно наведених услуга (чишћења и одржавања зграда, канцеларија и објеката) правним лицима (стамбеним заједницама) по основу потписаног уговора о чишћењу и одржавању зграда, тако остварен промет предметни привредни субјект није дужан да евидентира преко електронског фискалног уређаја, с обзиром на то да се не ради о промету на мало већ о промету између два правна лица, имајући у виду да су стамбене заједнице, према прописима који регулишу област становања и одржавања зграда, дефинисане као правна лица. У том смислу, обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја не постоји ни када је уговором између стамбене заједнице и привредног друштва које се бави чишћењем и одржавањем зграда предвиђено да се рачуни за плаћање обавезе издају непосредно власницима посебних делова зграде у складу са одлуком стамбене заједнице.

Међутим, уколико је физичко лице наручилац наведених услуга (нпр. власник куће), привредни субјект који пружа поменуте услуге у обавези је да тако остварен промет на мало евидентира преко електронског фискалног уређаја,

2. Обавеза и начин евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају када Народна библиотека „Др Ђорђе Натошевић” врши услугу позајмљивања књига физичким лицима при чему накнаду за услугу позајмљивања књига врши путем уплате чланарине у готовом новцу од физичких лица, као и у случају наплате новчаних казни које библиотека наплаћује од својих чланова - физичких лица у случају кашњења у враћању позајмљених књига

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00014/2022-04 од 24.3.2022. год.)

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата.

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

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21 и 117/21, у

даљем тексту: Уредба), наведене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно наведеној Уредби, лица која обављају делатности из области 90 (Стваралачке, уметничке и забавне делатности) у које спада и грана делатности 91 (Делатност библиотека, архива, музеја, галерија и збирки и остале културне делатности) нису ослобођена обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

При томе напомињемо, наплата новчаних казни за неблаговремено враћање позајмљених књига није предмет фискализације, односно тако примљена средства библиотека није дужна да евидентира преко електронског фискалног уређаја имајући у виду да није дошло до промета добара и услуга.

3. Обавеза и начин евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају када ЈП „Градска аутобуска станица Лесковац” врши продају карата путницима – физичким лицима за превоз искључиво у име и за рачун превозника који користе услуге станице, о чему су закључени посебни уговори о пружању станичних услуга од стране ЈП „Градска аутобуска станица Лесковац” и превозника који користе услуге станице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00035/2022-04 од 24.3.2022. год.)

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС”, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на

мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата.

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

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Сл. гласник РС”, бр. 32/21 и 117/21, у даљем тексту Уредба) наведене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Према томе, у конкретном случају када Јавно предузеће „Градска аутобуска станица Лесковац” врши продају карата путницима - физичким лицима за превоз, искључиво у име и за рачун превозника који користе услуге станице, о чему су закључени посебни уговори о пружању станичних услуга од стране Јавног предузећа „Градска аутобуска станица Лесковац” и превозника који користе услуге станице, овакав промет Јавно предузеће „Градска аутобуска станица Лесковац” дужно је да евидентира преко сопственог електронског фискалног уређаја.

При томе напомињемо да су привредни субјекти који врше услугу продаје аутобуских карата у име и за рачун другог правног

лица (друго правно лице са којим послују на основу међусобног уговора) дужни да преко сопственог електронског фискалног уређаја евидентирају промет остварен продајом карата и то као услугу продаје карата за превоз за друго правно лице и издају фискални рачун са стопом ПДВ - 0%.

Такође вас обавештавамо да према Закона о класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 104/09) и Уредбе о Класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10) рад аутобуских станица је сврстан у делатност 52.21 (Услугне делатности у копненом саобраћају) у коју, између осталих, спадају и активности у вези с копненим превозом путника, животиња или терета, и то као рад објеката и опреме на терминалима, као што су железничке и аутобуске станице и станице за манипулисање теретом.

Сагласно претходно наведеном, рад аутобуских станица, односно продаја карата на аутобуским станицама, назависно од тога да ли се иста (продаја карата) врши у своје име или у име и за рачун другог превозника, према наведеним прописима којима се уређује класификација делатности се не може сврстати у област делатности 64 (Финансијске услуге, осим осигурања и пензијских фондова) које су ослобођене обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја према наведеној Уредби.

С тим у вези, сагласно ЗФ, у обавези сте да се најкасније до 30. априла 2022. године усагласите са одредбама истог, као и пратећим подзаконским актима, односно да од 1. маја 2022. отпочнете евидентирање промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

4. Обавеза евидентирања чланарине преко електронског фискалног уређаја у оквиру шифре делатности 94.99 (Делатност осталих удружења на бази учлањења), као и

иницијатива да се шифра делатности 94.99 (Делатност осталих удружења на бази учлањења) ослободи обавезе евидентирања чланарине као облика финансирања лица предметног удружења

(Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-000140/2022-04 од 21.3.2022. год.)

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС”, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата.

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

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Сл. гласник РС”, бр. 32/21 и 117/21, у даљем тексту: Уредба) наведене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно наведеној Уредби, лица која обављају делатности из области 94 (Делатност осталих удружења на бази учлањења), у које спада и шифра делатности 94.99, нису ослобођена обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Према томе, сагласно наведеним одредбама ЗФ, када „Удружење кореографа народних игара Србије”, као недобитна организација, како наводите у допису, од својих чланова - физичких лица наплаћује чланарину без пружања услуга или промета добара, тако остварен промет удружење није дужно да евидентира преко електронског фискалног уређаја, имајући у виду да чланарина прикупљена на овај начин нема карактер накнаде за промет добара, односно услуга.

Када је реч о примљеним донацијама, исте, такође, немају карактер накнаде, па, сходно томе, не постоји обавеза евидентирања овако примљених средстава преко електронског фискалног уређаја.

При томе, напомињемо да уколико „Удружење кореографа народних игара Србије“ пружа услуге или прометује добра у оквиру наведене шифре делатности, а те услуге наплаћује путем чланарине, ова чланарина ће се сматрати накнадом за промет добара или услуга које је Удружење дужно да евидентира преко електронског фискалног уређаја, сагласно члану 4. став 4. ЗФ.

5. Да ли Удружење драмских уметника Србије има обавезу евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају продаје сопствених издања као што су Монографија о добитницима Добричиног прстена и позоришних новина Лубус?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00228/2022-04 од 16.3.2022. год.)

Обвезник фискализације је, према Закону о фискализацији („Службени гласник РС”, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ),

сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и сваки обвезник пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, а који врши промет на мало. Прометом на мало, у смислу ЗФ, сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата.

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

Како делатност рада Удружење драмских уметника Србије овом Уредом није ослобођено обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, Удружење драмских уметника Србије је дужно да сваки појединачно остварен промет на мало, као што је продаја сопствених издања (нпр. Монографија о добитницима Добричиног прстена и позоришних новина Лубус), евидентира преко електронског фискалног уређаја, сагласно ЗФ.

С тим у вези, сагласно ЗФ, у обавези сте да се најкасније до 30. априла 2022. године усагласите за одредбама закона, односно да од 1. маја 2022. године, отпочнете евидентирање претходно наведеног промета преко електронског фискалног уређаја.

6. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају када привредни субјект, поред претежне делатности која спада у област делатности 65 (Осигурање, реосигурање и пензијски фондови, осим

обавезног социјалног осигурања), повремено обавља и промет добара и услуга физичким лицима мимо регистроване претежне делатности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01102/2021-04 од 15.3.2022. год.)

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС”, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата.

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

Ставом 4. истог члана ЗФ прописано је да је обвезник фискализације који обавља делатности ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја актом Владе, а истовремено обавља и делатности које нису изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, дужан је да сваки

појединачни промет на мало код обављања делатности које нису обухваћене актом Владе евидентира преко електронског фискалног уређаја.

Чланом 3. став 2. Уредбе о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС”, бр. 32/21 и 117/21, у даљем тексту: Уредба) наведене су делатности из области, грана и група класификације делатности из Закона о класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 104/09) и Уредбе о Класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10), приликом чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја, у које спада и област делатности 65 (Осигурање, реосигурање и пензијски фондови, осим обавезног социјалног осигурања).

Сагласно наведеним одредбама Уредбе, лица која обављају делатности из области делатности 65 (Осигурање, реосигурање и пензијски фондови, осим обавезног социјалног осигурања) у коју спада и делатност 65.12 (Неживотно осигурање) немају обавезу евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја оствареног у оквиру наведене делатности.

Када друштво повремено обавља и промет добара и услуга физичким лицима мимо регистроване претежне делатности, у конкретном случају продају пронађених украдених возила која постају власништво осигуравајућег друштва, услужну процену штете физичким лицима, као и продају коришћених основних средстава (возила, лаптопова, монитора, телефона и сл.), у том случају дужан је да у тренутку промета на мало евидентира промет преко електронског фискалног уређаја, без обзира што је претежна делатност ослобођена обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, сагласно члану 4. став 4. Закона.

7. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају продаје непокретности и опреме (намештај, рачунарска опрема, возила и др.), као и издавања у закуп непокретности физичким лицима који привредни субјект – банка обавља у оквиру области делатности 64 (Финансијске услуге, осим осигурања и пензијских фондова) (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00034/2022-04 од 15.3.2022. год.)

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја – аутомата.

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

Ставом 4. истог члана ЗФ прописано је да је обвезник фискализације који обавља делатности ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја актом Владе, а истовремено обавља и делатности које нису

изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, дужан је да сваки појединачни промет на мало код обављања делатности које нису обухваћене актом Владе, евидентира преко електронског фискалног уређаја.

Чланом 3. став 2. Уредбе о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС”, бр. 32/21 и 117/21, у даљем тексту: Уредба) наведене су делатности из области, грана и група класификације делатности из Закона о класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 104/09) и Уредбе о Класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10) приликом чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја, у које спада и област делатност 64 (Финансијске услуге, осим осигурања и пензијских фондова).

Сагласно наведеним одредбама Уредбе, лица која обављају делатност из области делатности 64 (Финансијске услуге, осим осигурања и пензијских фондова), у коју спада и делатност банака, немају обавезу евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја оствареног у оквиру наведене области делатности.

Имајући у виду да промет остварен продајом непокретности и опреме (намештај, рачунарска опрема, возила и др.), као и промет остварен пружањем услуге издавања у закуп непокретности физичким лицима од стране привредних субјекта, у конкретном случају банака, није ослобођен обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, промет остварен на горе поменути начин привредни субјект - банка дужан је да евидентира преко електронског фискалног уређаја, без обзира што је претежна делатност ослобођена обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, сагласно члану 4. став 4. ЗФ.

8. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају пружања услуге смештаја и исхране студената и са њима непосредно повезаним прометом добара и услуга, а у оквиру области делатности 55.90 (Остали смештај) из Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01173/2021-04 од 10.3.2022. год.)

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја - аутомата.

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

Чланом 5. став 1. Закона прописано је да је фискални рачун фискални документ којим се потврђује да је појединачно остварени

промет на мало, укључујући и примљени аванс за будући промет на мало, евидентиран у електронском фискалном уређају.

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

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

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

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

Одредбом члана 6. Правилника прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 1) Закона, на фискалном рачуну наводи један од следећих података, зависно

од средства плаћања којим купац, односно корисник услуга плаћа испоручена добра, односно пружене услуге:

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

У случају да купац, односно корисник услуга, испоручена добра, односно пружене услуге плаћа користећи више од једног начина плаћања, обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) Закона, на фискалном рачуну може навести и више података из става 1. овог члана, при чему је у обавези да исказе и плаћене износе подељене по појединачним начинима плаћања.

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

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

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

Имајући у виду да делатност 55.90 (Остали смештај) која обухвата услуге привременог смештаја или смештаја на дужи рок ђацима и студентима, при чему се ђацима обезбеђују услуге смештаја, исхране и васпитни рад, а студентима смештај и исхрана, није ослобођена од обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, наведеном Уредбом, лице које пружа услуге у оквиру наведе делатности је у обавези да промет остварен пружањем наведених услуга евидентира преко електронског фискалног уређаја и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет наведених услуга.

То би, у конкретном случају, значило да је Установа Студентски центар „Београд” у обавези да изврши фискализацију, односно да преко електронског фискалног уређаја на својим наплатним местима (благајне и инфопултови) евидентира сваки

појединачно остварен промет од пружања услуга у оквиру делатности 55.90 (Остали смештај).

Када корисници услуга Установе Студентски центар „Београд” врше плаћање станарине и других домских услуга до 10. у месецу за текући месец, без обзира на начин плаћања (на шалтерским благајнама Установе, на инфокиосцима, електронски или путем уплатнице), Установа Студентски центар „Београд” дужна је да изда рачун за аванс, који се издаје ради евидентирања примљеног аванса за будући промет на мало, и то у тренутку када су средства пренета на рачун обвезника фискализације - Установи Студентски центар „Београд”. Уколико се рачун за аванс издаје најкасније наредног радног дана од дана пријема авансне уплате, обвезник фискализације дужан је да поред датума издавања авансног рачуна исказе и датум када су средства пренета на рачун обвезника фискализације, при чему се у рачуну за аванс наводи један од следећих података, зависно од средства плаћања којим корисник услуга плаћа будући промет („готовина” - ако се плаћање врши готовим новцем (новчаницама и кованим новцем); „инстант плаћање” - ако се плаћање врши инстант трансфером одобрења на продајном месту”; „платна картица” - ако се плаћање врши платном картицом; „чек” - ако се плаћање врши чеком; ”пренос на рачун” - ако се плаћање врши налогом за уплату или налогом за пренос; и др.). Обвезник фискализације, у конкретном случају, по окончању месечне пружене услуге за станарину и других домских услуга студената, издаје преко електронског фискалног уређаја, фискални рачун на којем исказује позив на јединствени редни број једног или више рачуна за аванс.

Када корисници услуга Установе Студентски центар „Београд”, како наводите у допису, за исхрану у студентским ресторанима поседују студентску картицу помоћу које купују или допуњују мени оброке на инфокиосцима или на благајнама

студентских домова и ресторана и исту користе за мени оброке у студентском ресторану, при чему се приликом куповине, оброци уписују на чип картице, а након употребе (по узимању obroka на линији), искоришћени оброк исписује са чипа картице, тако да се неискоришћени мени оброци не могу пренети у наредни месец, Установа Студентски центар „Београд” дужна је да изда фискални рачун, и то у тренутку куповине и допуне студентске картице помоћу које се користе мени оброци, с обзиром на то да је у тренутку куповине, односно допуне студентске картице познато место и вредност пружања услуга на које се студентска картица односи, као и износ ПДВ који се за промет наведених услуга обрачунава и плаћа у складу са прописом којим се регулише област пореза на додатну вредност.

Претходно наведена поступања у вези евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја и издавања коначног фискалног рачуна, односно рачуна за аванс, односи се и у случају када Установа Студентски центар „Београд” пружа услуге смештаја и исхране стипендистима пројекта на основу уговора са Министарством просвете, науке и технолошког развоја. Сходно наведеном уговору, према коме Установа Студентски центар „Београд” доставља рачун са извештајем о пруженим услугама за стипендисте пројекта најкасније до 5. у месецу за претходни месец, а на основу којег се врши плаћање од стране Министарства просвете, науке и технолошког развоја, обвезник фискализације дужан је да у конкретном случају, по окончању месечне пружене услуге за смештај и исхрану стипендистима пројекта, изда коначни фискални рачун.

Обвезник фискализације и у једном и у другом случају издаје, преко електронског фискалног уређаја, фискални рачун кориснику услуга у штампаној форми, при чему може искључиво уз сагласност корисника услуге фискални рачун кориснику услуге

доставити електронским путем. На основу достављеног фискалног рачуна, корисник услуге може извршити проверу издатог фискалног рачуна.

Када је у питању пријављивање пословног простора, обвезник фискализације је дужан да Пореској управи електронским путем достави податке о пословним просторима и пословним просторијама у којима ће користити електронски фискални уређај, и то за сваки пословни простор и пословну просторију одвојено, сагласно члану 9. став 1. Закона, како у случају нових обвезника фискализације, као што је у конкретном случају, обвезник који врши пружање услуга у оквиру делатности 55.90 (Остали смештај), тако и у случају обвезника фискализације који већ врше пружање комерцијалних услуга смештаја у хостелима и исхране трећим лицима у ресторанима, као и за делатност обављања трговине на мало, за које већ постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у складу са Законом о фискалним касама („Службени гласник РС”, бр. 135/04 и 93/12).

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли се Извештај о броју убачених и евидентираних лименки у паметне пресе - ђубријере, генерисан на основу електронског записа, потписан и оверен од стране овлашћеног лица, може сматрати веродостојном рачуноводственом исправом у смислу Закона о рачуноводству?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00254/2022-16 од 21.3.2022. год.)

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

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

- Секретаријат за јавни превоз је са Извршиоцем закључио уговор о јавној набавци „Примена иновативних решења у јавном превозу новим технологијама на стајалиштима јавног линијског превоза путника у концепту паметног града“ (у Секретаријату

за јавни превоз заведен под бројем XXXIV - 08 бр. 401.1-6 од 11.05.2021. године и код Извршиоца заведен под бројем 2-2021 од 11.05.2021. године), са припадајућим Анексима, чији је предмет примена иновативних решења у јавном превозу новим технологијама на стајалиштима јавног линијског превоза путника у концепту паметног града, кроз имплементацију паметних преса - ђубријера на стајалиштима јавног линијског превоза путника на територији града Београда (ЈЛПП).

- Обавеза Секретаријата за јавни превоз је да изврши имплементацију независног самоодрживог система за допуну картица за јавни превоз путем паметних преса - ђубријера за лименке на стајалиштима јавног линијског превоза путника и да обезбеди услове и повезивање паметних преса - ђубријера са комуналним системом града, ради омогућавања „паметне” функције иновативног решења у концепту паметног града.

- Такође, Секретаријат за јавни превоз је закључио јавни уговор о обављању делатности експлоатације и одржавања система за наплату карата и управљања возилима у ЈЛПП у Београду са конзорцијумом (у Секретаријату за јавни превоз заведен под бројем XXXIV - 08 бр. 401.1-7 од 14.05.2021. године и код конзорцијума заведен под бројем 163/2021 од 17.05.2021. године), којим је дефинисано да је конзорцијум дужан да на захтев града омогући да се картице могу допунити (купити карта или допуна) на уређајима који имају хардверску или софтверску могућност за такво повезивање (аутоматима за продају карата, опреми за сакупљање рециклажног отпада и аутоматску допуну картица).

- С тим у вези, закључен је и уговор између Секретаријата за јавни превоз, ЈКП Градска чистоћа и конзорцијума (у Секретаријату за јавни превоз заведен под бројем XXXIV - 08-401.1-35/21 од 12.11.2021. године, код ЈКП „Градска чистоћа“ заведен под бројем 17453 од 22.11.2021. године и код конзорцијума заведен под бројем 511/21 од 15.11.2021. године).

• Предметним уговором дефинисано је да Секретаријат за јавни превоз, као власник паметних преса, исте уступа ЈКП Градској чистоћи на коришћење ради сакупљања, пражњења, преузимања и рециклирања алуминијумских лименки из паметних преса - ђубријера као секундарне сировине. Истовремено, ЈКП Градска чистоћа постаје власник истих. Корисници БеоГРАДСКЕ картице, односно Бус Плус картице, ће убацивати празне алуминијумске лименке у паметне пресе, за које ће, за узврат, добијати износ од 1 ред динар као допуну на смарт картици за јавни превоз путника по једној лименци. Наведени износ обезбеђује ЈКП Градска чистоћа уплатом средстава од продаје лименки на рачун конзорцијума, а на основу задужења из Извештаја-Обрачуна о броју евидентираних допуна - убачених лименки у паметне пресе - ђубријере.

• Конзорцијум је у обавези да са ЈКП Градска чистоћа закључи посебан уговор о продаји допуна (електронских карти и допуна) за смарт картице за јавни превоз путника у Београду, као и да обезбеди евиденцију продатих допуна (свих трансакција на свим смарт картицама) које се врше на свим продајним местима - паметним пресама - ђубријерама, као посебну ставку у оквиру постојећих извештаја, или као посебан извештај у оквиру Система за наплату карата и управљање возилима у јавном линијском превозу путника у Београду, из којих ће се јасно видети да се предметни извештај односи на продају електронске допуне остварене на основу убачених и евидентираних лименки.

• Форма Извештаја-Обрачуна о броју убачених лименки и валидираних допуна по том основу од 1 РСД, за лименку, укупном броју и износу валидација у РСД, је саставни део уговора између конзорцијума и ЈКП Градска чистоћа, који представља документ на основу којег ЈКП Градска чистоћа ствара обавезу преноса новчаних средстава конзорцијуму по том основу.

• Истовремено, Извештај-Обрачун, потписан и оверен од стране овлашћеног лица конзорцијума, је и основ за пренос

новчаних средстава по том основу на рачун Интегрисаног тарифног система (ИТС) Секретаријата за јавни превоз.

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

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

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

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

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

Фотокопија рачуноводствене исправе је основ за књижење пословне промене, под условом да је на њој наведено место чувања оригиналне исправе и да је потврђена од стране одговорног лица

који својим потписом или другом идентификационом ознаком потврђује њену веродостојност.

Одредбама члана 10. став 1. Закона прописано је да је лице које саставља рачуноводствену исправу одговорно за истинитост и потпуност података у исправи, за њену рачунску тачност и да она веродостојно приказује насталу пословну промену. Лице из става 1. овог члана својим потписом, односно другом идентификационом ознаком (утврђеном општим актом којим правно лице, односно предузетник уређује организацију рачуноводства) потврђује рачунску тачност и веродостојност рачуноводствене исправе.

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

Имајући у виду наведено, а на основу информација изнетих у захтеву, мишљења смо да се у конкретном случају Извештај о броју убачених и евидентираних лименки у паметне пресе - ђубријере, генерисан на основу електронског записа, потписан и оверен од стране овлашћеног лица конзорцијума свакако може сматрати веродостојном рачуноводственом исправом у смислу Закона, с обзиром да се из овог извештаја, који чини саставни део уговора између конзорцијума и ЈКП Градска чистоћа, недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај конкретне пословне промене сагласно одредбама Закона, односно да исти представља одговарајући

документ на основу којег ЈКП Градска чистоћа има обавезу преноса новчаних средстава по том основу конзорцијуму.

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

2. Да ли зависно правно лице има право да донесе одлуку о расподели нераспоређене добити из ранијих година матичном правном лицу, а онда износом распоређеног добитка да затвори позајмице дате том матичном правном лицу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00168/2022-16 од 17.3.2022. год.)

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

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

- „Наше привредно друштво је зависно правно лице и има матично правно лице које је 100% власник нашег правног лица.
- На конту 3400 имамо евидентирану нераспоређену добит ранијих година, а на конту 2300 имамо евидентиране дате позајмице матичном правном лицу.“

У вези са достављеним захтевом указујемо на следеће:

Одредбама члана 19. став 2. Правилника Контном оквиру и о садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се на рачуну 230 - *Краткорочни кредити и пласмани - матична и зависна правна лица*, исказују кредити и зајмови, хартије од вредности и остали краткорочни пласмани у правна лица која чине групу правних лица у смислу Закона.

У складу са чланом 27. ст. 2. и 3. Правилника прописано је да се на рачуну 340 - *Нераспоређени добитак ранијих година*, исказује кумулирани нераспоређени добитак ранијих година. У корист или на терет овог рачуна евидентирају се и ефекти промене рачуноводствене политике и исправке материјално значајне грешке, у складу са усвојеном рачуноводственом политиком.

У вези са наведеним, пре свега, желимо да укажемо да се прописима о рачуноводству не уређују права и обавезе правних лица у смислу поступања са оствареном нераспоређеном добити (текуће и претходних година), већ искључиво начин евидентирања исте у пословним књигама и исказивање у финансијским извештајима правних лица.

Наиме, расподела добити (као и покриће губитка) у привредним друштвима врши се на начин који је уређен општим актима друштва и законом којим се уређују привредна друштва. Овим законом за привредна друштва (која нису акционарска) није прописана обавеза доношења одлуке о расподели добити на редовној скупштини друштва, што значи да у тим друштвима добит може остати нераспоређена. Такође, то значи да се одлука о расподели добити може донети на ванредној скупштини друштва и нема сметњи да се на једној скупштини донесе одлука о расподели добити која је остварена у неколико претходних година.

Додатно указујемо да се сагласно одредбама Закона (почев од састављања финансијских извештаја за 2021. годину) одлука о расподели добити више не доставља Агенцији за привредне регистре, независно од тога да ли се у конкретном случају ради о правним лицима који су обвезници ревизије или не.

Имајући у виду све наведено, мишљења смо да у конкретном случају доношење одлуке зависног правног лица о расподели нераспоређене добити из ранијих година матичном правном лицу, као и даље поступање са износом тако распоређеног добитка није предмет уређивања прописа о рачуноводству, већ је, пре свега, неопходно да поменута одлука буде донета у складу са општим актима зависног правног лица и сагласно закону којим се уређују привредна друштва.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима које сте изнели у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени

гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

3. Да ли обвезници који не примењују комплетне МСФИ за састављање својих финансијских извештаја, већ примењују МСФИ за МСП или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС“, бр. 89/20), имају право да у својим пословним књигама непокретности исказују као стална средства намењена продаји и ако имају то право, на ком рачуну, сходно Правилнику о Контном оквиру, исказују непокретности намењене даљој продаји?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-169/2022-16 од 07.3.2022. год.)

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

Одредбама чл. 23-26. Закона прописана су правила признавања, вредновања презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима у зависности од регулативе коју правно

лице, односно предузетник примењује (комплетне МСФИ, МСФИ за МСП или Правилник за микро и друга правна лица).

Одредбама члана 28. став 1. Правилника за микро и друга правна лица (у примени први пут почев од састављања финансијских извештаја за 2021. годину) прописано је да је стална имовина намењена продаји (или група за отуђење) имовина која се држи за продају ако се њена књиговодствена вредност може повратити преваходно продајном трансакцијом, а не даљим коришћењем. Стална имовина намењена продаји класификује се као краткорочна имовина.

Одредбама члана 14. став 1. Правилника о Контном оквиру и о садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС”, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник о Контном оквиру) прописано је да се на рачунима групе 14 - *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*, исказују нематеријална имовина, земљишта, грађевински објекти и друге некретнине и постројења, опрема и биолошка средства намењена продаји, односно која су пренета са рачуна коришћених средстава на основу одлуке о продаји, као и средства пословања које ће бити обустављено, а средства отуђена у складу са МСФИ 5. Код евидентирања (књижења) ове категорије имовине постоји разлика између комплетних МСФИ и Правилника за микро и друга правна лица са једне и МСФИ за МСП са друге стране.

Наиме, код комплетних МСФИ и новог Правилника за микро и друга правна лица на рачунима поменуте групе 14 исказују се стална средства (имовина) која су пренета са рачуна коришћених средстава на основу одлуке о продаји, или плана продаје, као и средства пословања које ће бити обустављено и отуђено. Са друге стране, према МСФИ за МСП, уколико постоји план за продају сталне имовине, она се не преноси на залихе као стална имовина намењена продаји, већ се процењује њен надокнадиви износ и

по потреби врши њено обезвређење у складу са параграфом 27.9 МСФИ за МСП.

С обзиром да се, сагласно одредбама члана 14. Правилника о Контном оквиру, на рачунима групе 14 евидентирају стална средства (имовина) која су пренета са рачуна коришћених средстава на основу одлуке о продаји, обвезници који примењују МСФИ за МСП не спроводе евидентирања (књижења) на рачунима групе 14 у случају отуђења сталних средстава која су се користила за обављање делатности и исказана су на одговарајућим рачунима група 01 - *Нематеријална имовина*, 02 - *Некретнине, постројења и опрема* или 03 - *Биолошка средства*, након чега је руководство обвезника накнадно донело одлуку да их отуђи. Са друге стране, обвезници који примењују комплетне МСФИ или Правилник за микро и друга правна лица (почев од финансијских извештаја за 2021. годину), евидентирања (књижења) на рачунима групе 14 врше у случају када рекласификују стална средства (имовину) која су коришћена, а за која је донета одлука о продаји.

Међутим, када су у питању стална средства (имовина) која су иницијално набављена ради даље продаје, новина која је прописана Правилником о Контном оквиру јесте да се на рачунима групе 14 више не исказује стална имовина која је стечена искључиво у циљу њене даље продаје у редовном току пословања, што значи да се ова имовина, почев од састављања финансијских извештаја за 2021. годину, независно од рачуноводствене регулативе која се примењује (комплетни МСФИ, МСФИ за МСП или Правилник за микро и друга правна лица) исказује на рачунима групе 13 - *Роба*, што је приступ који су многи обвезници и раније примењивали у пракси.

С тим у вези, обвезници који су стална средства (имовину) набавили искључиво ради даље продаје у редовном току пословања

и евидентирали их на рачунима групе 14, а која средства до краја 2020. године нису продата, у 2021. години треба да буду рекласификована у почетном стању са рачуна групе 14 на рачуне групе 13 (нпр. у оквиру рачуна 132 - *Роба у промету на велико* неопходно је отворити посебну аналитику за ова средства).

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

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У МАРТУ 2022. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о утврђивању Програма финансијске подршке обвезницима фискализације за усклађивање пословања са законом којим се уређује фискализација	Сл. гласник РС, бр. 32 од 10. марта 2022.
ОДЛУКЕ	
Одлука о привременом смањењу износа акциза на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 1), 2) и 3) Закона о акцизама	Сл. гласник РС, бр. 32 од 10. марта 2022.
Одлука о допуни Одлуке о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2022. години	Сл. гласник РС, бр. 32 од 10. марта 2022.

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о изменама и допунама Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на доходак грађана који се плаћа по решењу	<i>Сл. гласник РС, бр. 33 од 11. марта 2022.</i>
Правилник о изменама Правилника о програму, начину полагања посебног стручног испита за царинског службеника и евиденцији о положеним испитима	<i>Сл. гласник РС, бр. 36 од 18. марта 2022.</i>
ИСПРАВКА Правилника о изменама Правилника о програму, начину полагања посебног стручног испита за царинског службеника и евиденцији о положеним испитима	<i>Сл. гласник РС, бр. 41 од 25. марта 2022.</i>
ОСТАЛО	
АКЦИОНИ ПЛАН за спровођење Стратегије за борбу против прања новца и финансирања тероризма за период 2022–2024. године	<i>Сл. гласник РС, бр. 40 од 23. марта 2022.</i>

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

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

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