



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 11
новембар 2023.
година LXIII
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 11
новембар 2023.
година LXIII
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, потпредседник Владе и министар финансија

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

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

Припрема
Штампарија Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2023 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

1. Порески третман накнаде трошкова за лица која су држављани Народне Републике Кине упућени на рад у Републику Србију 9

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. У случају када обвезник ПДВ пружа услугу изнајмљивања локомотиве са особљем - особљем вучног возила и маневарским особљем другом обвезнику ПДВ за потребе превоза добара која се извозе, да ли се предметна услуга сматра услугом повезаном са извозом добара? 19

2. Да ли се услуге риск менаџера, извештавања о блокираним картицама, омогућавања приступа веб сервису за детаље о трансакцијама и рекламацијама, управљања софтвером за обраду фајлова, услуге пројект менаџера и услуге одобравања ауторизације уместо банке издаваоца, сматрају услугама из члана 25. став 1. тачка 5) Закона о ПДВ? 21

3. Порески третман промета горива намењеног потребама бродова који служе за даљи транспорт добара на приспелим теретним баржама на релацији ушће Саве - Обреновац 22

4. Да ли се радови на високим објектима за које је неопходна вештина пењања и знање коришћења одговарајуће опреме, у конкретном случају радови на поправци кула и лопатица и радови на заштити од корозије на оштећењима на лопатицама

ротора и другим деловима ветрењача које се налазе у ветропарку, изведени током 2018, 2019. и 2020. године од стране обвезника ПДВ - извођача другом обвезнику ПДВ - наручиоцу, сматрају прометом из области грађевинарства?..... 25

5. Право на пореско ослобођење за услугу превоза добара од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици у случају када превоз добара која се извозе врши више превозника - обвезника ПДВ, у конкретном случају обвезник ПДВ - лице Б од места првог утовара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској, а обвезник ПДВ - лице Ц од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици, при чему је, према наводима из захтева, у товарним листовима за превоз од места првог утовара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској као прималац робе наведено лице које наступа у име и за рачун лица које је као прималац робе наведено у јединственој царинској исправи за извоз, док је у поморском товарном листу за превоз од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици као прималац робе наведено друго лице, уз напомену да је и маса добара која се превозе наведена у товарном листу за превоз од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици мања од збира масе добара наведених у товарним листовима за превоз од места првог утовара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској 30

6. Исправка износа ПДВ ако је обвезник ПДВ за промет добара за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза грешком обрачунао и у рачуну исказао обрачунати ПДВ 33

7. Право на исправку износа ПДВ исказаног у погрешном рачуну, који је обвезник ПДВ сторнирао, а који је само евидентиран у пословним књигама обвезника ПДВ - издаваоца рачуна, после чега је издат исправан рачун	36
---	----

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Испуњење услова за коришћење пореског ослобођења из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају радног ангажовања странца коме је издата дозвола за привремени боравак, односно рад, на територији Републике Србије односно у случају када обвезник у периоду улагања закључи уговор о раду на неодређено време са странцем који је добио дозволу за стално настањење на територији Републике Србије.....	39
2. Подношење пореске пријаве у случају престанка огранка нерезидентног правног лица	42
3. Признавање расхода у двоструко увећаном износу у складу са одредбама члана 22г Закона о порезу на добит правних лица	44
4. Остваривање права на порески подстицај из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник извршио улагања у основна средства куповином грађевинских објеката које ће користити за обављање претежне делатности, при чему је предметне непокретности набавио од лица које је са њим повезано у смислу члана 59. Закона о порезу на добит правних лица	46

5. Признавање расхода у двоструко увећаном износу у складу са одредбама члана 22г Закона о порезу на добит правних лица	48
6. Примена члана 40. Закона о порезу на добит правних лица	51
7. Признавање расхода обвезника, регистрованог за обављање делатности коцкања и клађења, насталих по основу бесплатног давања пића, пецива и грицкалица корисницима обвезникових услуга	53
8. Да ли приликом исплате накнаде нерезиденту од стране резидента по основу уговора о уступању потраживања настају пореске обавезе у складу са одредбама Закона о порезу на добит правних лица?	54
9. Признавање расхода пореске амортизације сталног средства у случају када је обвезник куповином (100%) удела постао члан другог привредног друштва у чијем власништву се налазе извори газиране воде, односно право експлоатације газиране воде, при чему то право у пословним књигама купљеног друштва није евидентирано као нематеријална имовина	56
10. Испуњење услова за коришћење пореског ослобођења из члана 44. Закона о порезу на добит правних лица	58

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Опредељење статуса пореског резидента Републике Србије са становишта опорезивања прихода физичких лица.....	61
--	----

-
2. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу стицања удела у привредном друштву, а који удео је стекао од послодавцем повезаног лица..... 65
3. Коришћење олакшице по основу зараде новонастањеног обвезника који заснива радни однос код квалификованог послодавца у случају када је новонастањени обвезник претходно био у радном односу код другог послодавца у Републици Србији, с тим да по основу његове зараде из тог радног односа није коришћена олакшица иако су и новонастањени обвезник и тај послодавац испуњавали услове за коришћење олакшице..... 70
4. Порески третман прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву који има у свом власништву непрекидно најмање десет година 76

АКЦИЗЕ

1. Право на повраћај плаћене акцизе на медицински бензин који се увози у контејнерима на који је плаћена акцизу при увозу када обвезник акцизе - увозник одређену количину увезених акцизних производа - медицински бензин извози у Црну Гору и Босну и Херцеговину 79

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Да ли Удружење грађана које се бави хуманитарним радом (помоћ болесним и старим особама) има обавезу евидентирања примљених новчаних средстава (хуманитарна помоћ) преко електронског фискалног уређаја, прикупљених од стране
-

физичких лица, која се уплаћују на текући рачун удружења, а
које Удружење пребацује на рачуне деце која се лече од тешких
болести? 81

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Уколико за вођење пословних књига и састављање
финансијских извештаја микро правно лице, односно микро
привредно друштво, ангажује физичко лице, да ли са њим мора
да се заснује радни однос или може да ангажује физичко лице
по уговору ван радног односа, односно да ли може да закључи
уговор о допунском раду? 83

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у новембру 2023. године 87

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман накнаде трошкова за лица која су држављани Народне Републике Кине упућени на рад у Републику Србију

(Мишљење Министарства финансија, бр. 184976 2023 10520 004 000 011 004 од 01.11.2023. год.)

Како наводите, привредно друштво (у даљем тексту: Друштво) је основано у Републици Србији и њен је порески резидент и регистровани ПДВ обвезник и бави се, као примарном делатношћу, изградњом осталих непоменутих објеката. Истичете да је Друштво ангажовано као извођач радова за купце - два привредна друштва из Републике Србије (у даљем тексту: Инвеститори) и то за извођење грађевинских радова на градилиштима која се налазе на грађевинским парцелама Инвеститора. С тим у вези, даље наводите да је извођач радова Друштво 2020. године закључило Протокол о раду са друштвом које је резидент Народне Републике Кине, имајући у виду да то друштво располаже одговарајућом радном снагом за извођење наведених грађевинских радова. Тим Протоколом о раду предвиђено је упућивање радне снаге на рад у Републику Србију, односно на градилишта Инвеститора на којима је Друштво ангажовано као извођач радова. Упућена лица су ангажована од стране привредног друштва из Народне Републике Кине (у даљем тексту: НР Кина) и са њима је закључен уговор о раду у складу са прописима НР Кине. За упућене су у НР Кини плаћени порези на доходак, као и доприноси за обавезно социјално осигурање. Они су упућени на период не дужи од 12 месеци, а изузетно током 2021. године остали су да раде у Србији на градилишту дуже од 12 месеци,

а имајући у виду пандемију корона вируса и прописе НР Кине у вези са мерама забране уласка у НР Кину током пандемије. У вези са упућеним радницима привредно друштво из НР Кине фактурише извођачу радова Друштву зараде за упућене раднике из НР Кине у Србију, укључујући и плаћене порезе и доприносе, као и накнаду за услугу слања упућеника. Додатно, добијају од другог правног лица резидента НР Кине и фактуре у вези са трошковима авио карата за упућенике из НР Кине. Такође, Друштво надокнађује упућеницима додатне трошкове исхране, смештаја и друге трошкове које имају за време боравка у Републици Србији.

И Са асијектѝа ѝримене Закона о ѝорезу на доходак грађана

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

Према одредби члана 85. став 1. тачка 13) ЗПДГ, осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца, осим прихода из тачке 11) овог става.

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

Опорезиви приход за приходе из става 1. овог члана чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 3. ЗПДГ).

Одредбом члана 85. став 6. тачка 3) ЗПДГ прописано је да,

изузетно од става 1. тачка 13) овог члана, порез на друге приходе не плаћа се на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег исплатиоца, односно за лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) до 5) овог закона, ако се исплата врши физичким лицима, односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то упућеним на рад у Републику, по налогу иностраног послодавца, а у вези са делатношћу домаћег исплатиоца.

Порез на друге приходе обрачунава се по стопи од 20%, сагласно члану 86. став 1. ЗПДГ.

Порез на доходак грађана на друге приходе - остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац, утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода сагласно члану 99. став 1. тачка 9) ЗПДГ.

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).

Имајући у виду наведено, примање које оствари упућени радник од Друштва по основу накнаде трошкова (конкретно, Друштво врши накнаду трошкова авио карте, исхране, смештаја и других трошкова за време боравка упућених радника у Републици Србији) представља други приход физичког лица и подлеже опорезивању порезом на доходак грађана по одредбама члана 85. став 1. тачка 13) и члана 86. став 1. ЗПДГ, на које Друштво као исплатилац прихода има обавезу да утврди и плати порез на доходак грађана по одбитку.

II Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

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

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

Уговор је, са почетком примене од 1. јануара 2023. године, измењен решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основе 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. (пored 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 15. (Радни однос) ст. 1, 2. и 3. (пored осталог), прописује¹:

„1. Зависно од одредаба чл. 16, 18, 19, 20. и 21. овог уговора, зараде, накнаде и друга слична примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, НР Кине) оствари из радног односа опорезују се само у тој држави (НР Кини) осим ако се рад

¹ Одредбе ст. 1. и 2. су општег типа, тј. односе се на зараде из радног односа, без обзира на врсту делатности по основу које се остварује зарада.

Одредба става 3. тачка 1) односи се (искључиво) на порески третман зарада из радног односа на градилишту.

обавља у другој држави уговорници (Републици Србији). Ако се рад обавља у другој држави уговорници (Републици Србији) таква примања која се у њој остварују могу се опорезивати у тој другој држави (Републици Србији).“

У вези са наведеним, указујемо да се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) ако се делатност у односу на коју се исплаћују зараде, накнаде и друга слична примања стварно обавља у тој другој држави (у Републици Србији) тј. ако је запослено лице физички присутно у тој другој држави (у Републици Србији) ради обављања рада (што је у вашем захтеву наведено као чињеница).

„2. Изузетно од одредаба става 1. овог члана, примања која резидент државе уговорнице (НР Кине) оствари из радног односа у другој држави уговорници (Републици Србији) опорезују се само у првопоменутој држави (НР Кини):

1) ако прималац борави у другој држави (Републици Србији) у периоду или периодима који укупно не прелазе 183 дана у односној календарској години; и

2) ако се примања исплаћују од стране или у име послодавца који није резидент друге државе (Републике Србије);

3) ако примања не падају на терет сталне јединице или сталне базе коју послодавац (резидент НР Кине) има у другој држави (Републици Србији).“

Ако су испуњена сва три наведена услова, зараде радника (резидената НР Кине) не опорезују се у Републици Србији, већ само у НР Кини, али је надлежним пореским органима Републике Србије потребно пружити доказ да је сваки појединачни радник резидент НР Кине.

Имајући у виду наведено као и, посебно, наводе из вашег захтева да су (у конкретном случају) резиденти НР Кине рад на

територији Републике Србије обављали у времену дужем од 183 дана (наше разумевање је да се ово односи на календарску годину чиме, за неопорезивање зарада у Републици Србији, не испуњавају један од три услова из члана 15. (Радни однос) став 2. Уговора), Република Србија, као држава извора зарада, има неискључиво право опорезивања њихових зарада (ово у свему у складу са одговарајућим одредбама домаћег пореског законодавства - Закона о порезу на доходак грађана).

Истовремено, наведено (неискључиво) право опорезивања, као држава резидентности, има и НР Кина (у свему у складу са одговарајућим одредбама домаћег пореског законодавства).

Двоструко опорезивање које (због опорезивања зарада и у Републици Србији и у НР Кини) том приликом може настати избегава се применом решења садржаног у члану 24. (Избегавање двоструког опорезивања) став 1. Уговора (унутрашња ствар НР Кине).

„3. Изузетно од претходних одредаба овог члана, примања која оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, НР Кине) опорезују се у тој држави (у конкретном случају, у НР Кини) ако су примања исплаћена за:

1) рад обављен у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) у вези са градилиштем, грађевинским, монтажним или инсталационим радовима или надзорним делатностима у вези са тим радовима, за период од 12 месеци у којем то градилиште, радови или делатности не представљају сталну јединицу у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији).“

Напомињемо да се одредба члана 15. (Радни однос) став 3. тачка 1) Уговора односи, искључиво, на ситуацију у којој грађевинске

радове у Републици Србији изводи привредно друштво - резидент НР Кине, а грађевинске радове непосредно изводе радници који су резиденти НР Кине.

Другачије речено, одредба члана 15. (Радни однос) став 3. тачка 1) Уговора се не односи на ситуацију у којој (како наводите) радници (резиденти НР Кине) грађевинске радове изводе на градилишту српског (а не кинеског) привредног друштва.

У том случају, примењују се одредбе члана 15. (Радни однос) став 2. Уговора (о којем је, претходно, детаљно, било говора).

III Са аспекта примене Закона о порезу на додату вредност

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

Промет 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).

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 (члан 10. став 1. тачка 1) ЗПДВ).

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

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

Према одредбама члана 12. став 3. ЗПДВ, када услугу пружа страном лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;

2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе.

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

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

Према одредби става 3. истог члана ЗПДВ, у основицу се урачунавају и:

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

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 9) ЗПДВ прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају,

с тим што за нерезидентно ваздухопловно предузеће пореско ослобођење важи само у случају узајамности.

Пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, у складу са чланом 24. став 1. тачка 17) ЗПДВ, прописано је и за услуге посредовања које се односе на промет добара и услуга из тач. 1)-16) овог става.

У складу са ЗПДВ, када страном лице (лице „А“), које није обвезник ПДВ у Републици Србији, пружи услугу стављања на располагање особља (упућивање радника који обављају грађевинске послове) обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији, реч је о промету услуге за који обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ - прималац, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) ЗПДВ, с обзиром на то да је место промета предметне услуге у Републици Србији. Основицу за обрачунавање ПДВ чини укупан износ накнаде коју за тај промет остварује страном лице пружалац услуге, уз напомену да се у основицу за обрачунавање ПДВ урачунава и износ зараде физичких лица - упућених радника.

Када страном лице (лице „Б“), које није обвезник ПДВ у Републици Србији, пружи услугу обезбеђивања међународног авио превоза радника обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији тако што му, у суштини, изврши промет авио карата, порески третман предметне услуге зависи од тога да ли услугу међународног авио превоза врши домаћи или страни авио превозник. Наиме, када услугу авио превоза врши домаћи авио превозник, односно страни авио превозник у случају када је испуњен услов узајамности, та услуга авио превоза, укључујући и услугу посредовања код услуге авио превоза, ослобођена је ПДВ. Ако услугу авио превоза врши страни авио превозник, при чему за остваривање пореског ослобођења није испуњен услов узајамности, на промет наведене услуге превоза, укључујући и услугу посредовања код те услуге, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ. У том случају, тј. ако није испуњен услов узајамности, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац

услуге обезбеђивања међународног авио превоза радника - обвезник ПДВ са седиштем у Републици Србији, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона. Напомињемо, испуњеност услова узајамности је фактичко питање које се утврђује у сваком конкретном случају, што значи да се утврђује да ли се у земљи порекла страног авио превозника на промет услуге превоза лица у ваздушном саобраћају који врши авио превозник који има седиште у Републици Србији, односно на промет услуге посредовања код промета ове услуге која се пружа продајом авио карата превозника који има седиште у Републици Србији, обрачунава и плаћа ПДВ, односно други порез на потрошњу.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. У случају када обвезник ПДВ пружа услугу изнајмљивања локомотиве са особљем - особљем вучног возила и маневарским особљем другом обвезнику ПДВ за потребе превоза добара која се извозе, да ли се предметна услуга сматра услугом повезаном са извозом добара?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000314778 2023 10520 004 000 011 004 од 28.11.2023. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за превозне и остале услуге које су у вези са извозом добара, осим услуга које су ослобођене од ПДВ без права на порески одбитак. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23 и 96/23, у даљем тексту: Правилник) ближе су уређени начин и поступак остваривања пореског ослобођења за промет наведених услуга. Наиме, обвезник ПДВ који врши промет осталих услуга повезаних са извозом добара може да оствари пореско ослобођење за тај промет ако поседује рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом. Осталим услугама које су повезане са извозом добара, примера ради, сматрају се услуге паковања, утовара и извозног царинења.

Међутим, у случају када обвезник ПДВ пружа услугу изнајмљивања локомотиве са особљем - особљем вучног возила и маневарским особљем другом обвезнику ПДВ за потребе превоза добара која се извозе, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са

Законом, с обзиром на то да се, према нашем мишљењу, предметна услуга не сматра услугом која је повезана са извозом добара.

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

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

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 8) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на превозне и остале услуге које су у вези са извозом, транзитом или привременим увозом добара, осим услуга које су ослобођене од ПДВ без права на порески одбитак у складу са овим законом.

Према одредби члана 99. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, за превозне услуге које су у вези са извозом добара, обвезник ПДВ може да оствари ако поседује:

- 1) документ о извршеној услузи превоза (CMR, CIM, манифест и др.);
- 2) рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом.

Пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 8) Закона за остале услуге које су у вези са извозом добара, обвезник ПДВ може

да оствари ако поседује рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом (члан 99. став 2. Правилника).

2. Да ли се услуге риск менаџера, извештавања о блокираним картицама, омогућавања приступа веб сервису за детаље о трансакцијама и рекламацијама, управљања софтвером за обраду фајлова, услуге пројект менаџера и услуге одобравања ауторизације уместо банке издаваоца, сматрају услугама из члана 25. став 1. тачка 5) Закона о ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000303837 2023 10520 004 000 011 004 од 27.11.2023. год.)

У складу са чланом 25. став 1. тачка 5) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза прописано је за промет услуга пословања и посредовања у пословању депозитима, текућим и жиро рачунима, налозима за плаћање, као и платним прометом и дознакама. С тим у вези, на промет услуга ауторизације платних картица, клиринга и салдирања у платном промету примењује се наведено пореско ослобођење.

Када је реч о услугама риск менаџера, извештавања о блокираним картицама, омогућавања приступа веб сервису за детаље о трансакцијама и рекламацијама, управљања софтвером за обраду фајлова, услугама пројект менаџера и услугама одобравања ауторизације уместо банке издаваоца, а узимајући у обзир мишљење Народне банке Србије К.Г. бр. 2865/2/23 од 24.11.2023. године, наведене услуге - услуге риск менаџера, извештавања о блокираним картицама, омогућавања приступа веб сервису за детаље о трансакцијама и рекламацијама, управљања софтвером за обраду фајлова и услуге пројект менаџера не сматрају се услугама из члана 25. став 1. тачка 5) Закона (што значи да се на промет тих услуга

ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом), док се на промет услуга одобравања ауторизације уместо банке издаваоца примењује пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

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

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

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

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

Одредбом члана 25. став 1. тачка 5) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа у промету новца и капитала, и то код пословања и посредовања у пословању депозитима, текућим и жиро рачунима, налозима за плаћање, као и платним прометом и дознакама.

3. Порески третман промета горива намењеног потребама бродова који служе за даљи транспорт добара на приспелим теретним баржама на релацији ушће Саве - Обреновац
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00028/2023-04 од 20.11.2023. год.)

У складу са чланом 24. став 1. тач. 13) и 14) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка,

61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), ПДВ се не плаћа на испоруке бродова, сервисирање, поправке, одржавање и изнајмљивање бродова, који се претежно користе уз накнаду у међународном речном саобраћају, испоруке, изнајмљивање, поправке и одржавање добара намењених опремању тих бродова, као и на промет добара и услуга намењених непосредним потребама тих бродова. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23 и 96/23, у даљем тексту: Правилник) ближе је уређено наведено пореско ослобођење. Наиме, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 13) и 14) Закона, уз испуњење прописаних услова, може да оствари обвезник ПДВ, односно други порески дужник у складу са Законом за испоруке бродова, сервисирање, поправке, одржавање и изнајмљивање бродова, за испоруке, изнајмљивање, поправке и одржавање добара намењених опремању тих бродова и за промет добара и услуга за потребе домаћих бродова који се претежно користе уз накнаду у међународном речном саобраћају, као и за потребе страних бродова које користе нерезидентна предузећа. Домаћи бродови користе се претежно у међународном речном саобраћају ако у шест месеци који претходе пореском периоду, односно у шест месеци након пореског периода, за који се подноси пореска пријава, од укупног броја пловидби у том периоду остваре или ће остварити више од 80% пловидби у међународном речном саобраћају. Прометом добара намењених непосредним потребама домаћих бродова који се користе претежно у међународном речном саобраћају сматра се испорука горива и мазива, хране, пића и др.

Према томе, на промет горива намењеног непосредним потребама домаћих бродова који се користе претежно у међународном речном саобраћају у складу са Законом и Правилником, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши предметни промет има право на одбитак претходног пореза по том основу.

Међутим, када је реч о промету горива намењеног потребама бродова који служе за даљи транспорт добара на приспелим теретним баржама, на релацији ушће Саве - Обреновац, а који не напуштају подручје Републике Србије, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, с обзиром на то да, према нашем мишљењу, није реч о промету горива на који се може применити пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 14) 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, 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.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 13) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на испоруке бродова, сервисирање, поправке, одржавање и изнајмљивање бродова, који се претежно користе уз накнаду у међународном речном саобраћају, као и испоруке, изнајмљивање, поправке и одржавање добара намењених опремању тих бродова.

Према одредби члана 24. став 1. тачка 14) Закона, ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга намењених непосредним потребама бродова из члана 24. став 1. тачка 13) Закона.

Одредбама члана 105. Правилника прописано је да пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 13) и 14) Закона обвезник ПДВ, односно други порески дужник у складу са Законом, може

да оствари за испоруке бродова, сервисирање, поправке, одржавање и изнајмљивање бродова, за испоруке, изнајмљивање, поправке и одржавање добара намењених опремању тих бродова и за промет добара и услуга за потребе домаћих бродова који се претежно користе уз накнаду у међународном речном саобраћају, као и за потребе страних бродова које користе нерезидентна предузећа, ако поседује:

1) документ о промету добара и услуга (уговор, рачун и др.) извршеном лицу које наведена добра и услуге користи за пружање услуга међународног превоза у речном саобраћају;

2) изјаву власника домаћег брода да се тај брод користи, уз накнаду, претежно у међународном речном саобраћају, односно изјаву купца брода да ће се тај брод користити, уз накнаду, претежно у међународном речном саобраћају.

Домаћи бродови из става 1. овог члана користе се претежно у међународном речном саобраћају ако у шест месеци који претходе пореском периоду, односно у шест месеци након пореског периода, за који се подноси пореска пријава, од укупног броја пловидби у том периоду остваре или ће остварити више од 80% пловидби у међународном речном саобраћају (став 2. истог члана Правилника).

Према одредби члана 105. став 3. Правилника, прометом добара намењених непосредним потребама бродова из става 1. овог члана сматра се испорука горива и мазива, хране, пића и др.

4. Да ли се радови на високим објектима за које је неопходна вештина пењања и знање коришћења одговарајуће опреме, у конкретном случају радови на поправци кула и лопатица и радови на заштити од корозије на оштећењима на лопатицама ротора и другим деловима ветрењача које се налазе у ветропарку, изведени током 2018, 2019. и 2020. године од

стране обвезника ПДВ - извођача другом обвезнику ПДВ - наручиоцу, сматрају прометом из области грађевинарства?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000301477 2023 10520 004 000 011 004 од 14.11.2023. 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 и 72/19, 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. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе је уређено шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. Наведени правилник примењивао се од 15. октобра 2015. године закључно са 31. децембром 2020. године. С тим у вези, радови на високим објектима за које је неопходна вештина пењања и знање коришћења одговарајуће опреме, у конкретном случају радови на поправци кула и лопатица и радови на заштити од корозије на оштећењима на лопатицама ротора и другим деловима ветрењача које се налазе у ветропарку, изведени током 2018, 2019. и 2020. године од стране обвезника ПДВ - извођача другом обвезнику ПДВ - наручиоцу, сматрају се прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активности из групе 43.99 - Остали непоменути специфични грађевински радови, наведене у члану 2. став 1. тачка 19) Правилника. Према томе, порески дужник за предметни промет је обвезник ПДВ - наручилац. У овом случају, основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде коју обвезник

ПДВ - извођач прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од обвезника ПДВ - наручиоца или трећег лица, без ПДВ, у коју се урачунавају и сви споредни трошкови које обвезник ПДВ - извођач зарачунава обвезнику ПДВ - наручиоцу (нпр. трошкови смештаја, дневница, лекарских прегледа и превоза физичких лица ангажованих од стране обвезника ПДВ - извођача за потребе промета из области грађевинарства који врши обвезнику ПДВ - наручиоцу).

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

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

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

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

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).

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

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;

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

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

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

Према одредби члана 17. став 3. Закона, у основицу се урачунавају и акцизе, царина и друге увозне дажбине и остали јавни

приходи, осим ПДВ, као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

5. Право на пореско ослобођење за услугу превоза добара од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици у случају када превоз добара која се извозе врши више превозника - обвезника ПДВ, у конкретном случају обвезник ПДВ - лице Б од места првог утовара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској, а обвезник ПДВ - лице Ц од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици, при чему је, према наводима из захтева, у товарним листовима за превоз од места првог утовара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској као прималац робе наведено лице које наступа у име и за рачун лица које је као прималац робе наведено у јединственој царинској исправи за извоз, док је у поморском товарном листу за превоз од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици као прималац робе наведено друго лице, уз напомену да је и маса добара која се превозе наведена у товарном листу за превоз од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици мања од збира масе добара наведених у товарним листовима за превоз од места првог утовара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-492/2023-04 од 07.11.2023. год.)

Пре свега, мишљење Министарства финансија број: 011-00-788/2022-04 од 23.01.2023. године односи се на порески третман

промета услуге превоза добара повезане са извозом добара. Део тог мишљења гласи:

„У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ пружа услуге превоза добара повезане са извозом добара пореском обвезнику са седиштем у Републици Србији, при чему се лице које врши услуге превоза добара сматра лице које фактички врши услуге превоза добара, односно свако друго лице које се обавезало да ће извршити превоз добара, обвезник ПДВ - пружалац услуге превоза може да оствари пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза ако поседује доказе прописане Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22 и 59/22, у даљем тексту: Правилник), и то: документ о извршеној услузи превоза (CMR, CIM, манифест и др.) и рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом. С тим у вези, у случају када обвезник ПДВ - лице које врши извоз добара у Финску Републику, ангажује обвезника ПДВ за превоз добара од места првог уговара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској, док за даљи превоз тих истих добара поморским путем до крајњег одредишта (лука у Финској Републици) ангажује другог обвезника ПДВ, пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза може да оствари сваки од обвезника ПДВ који пружа услугу превоза добара које су у вези са извозом пореском обвезнику са седиштем у Републици Србији - лицу које у конкретном случају врши извоз добара, у складу са Законом и Правилником.

Ако услови за остваривање наведеног пореског ослобођења нису испуњени, обвезник ПДВ - превозник дужан је да за услугу

превоза обрачуна ПДВ, а обвезник ПДВ - прималац услуге превоза има право да обрачуна ПДВ одбије као претходни порез, у складу са Законом.“

Услугом превоза која је у вези са извозом добара из члана 24. став 1. тачка 8) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), која се пружа пореском обвезнику из члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од места првог утовара у Републици Србији до крајњег одредишта ван Републике Србије (члан 99. став 5. тачка 1) Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23 и 96/23). Превоз добара на наведеној релацији - од места првог утовара у Републици Србији до крајњег одредишта ван Републике Србије може бити извршен од стране једног или више превозника.

У вези са наведеним, када превоз добара која се извозе врши више превозника - обвезника ПДВ, у конкретном случају обвезник ПДВ - лице Б од места првог утовара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској, а обвезник ПДВ - лице Ц од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици, при чему је, према наводима из нашег захтева, у товарним листовима за превоз од места првог утовара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској као прималац робе наведено лице које наступа у име и за рачун лица које је као прималац робе наведено у јединственој царинској исправи за извоз, док је у поморском товарном листу за превоз од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици као прималац робе наведено друго лице, уз напомену

да је и маса добара која се превозе наведена у товарном листу за превоз од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици мања од збира масе добара наведених у товарним листовима за превоз од места првог утовара у Републици Србији до луке Сплит у Републици Хрватској, мишљења смо да се за услугу превоза добара од луке Сплит у Републици Хрватској до крајњег одредишта - луке у Финској Републици не може применити пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, што значи да се на промет предметне услуге ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом.

6. Исправка износа ПДВ ако је обвезник ПДВ за промет добара за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза грешком обрачунао и у рачуну исказао обрачунати ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000175546 2023 10520 004 000 011 001 од 07.11.2023. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23 и 96/23, у даљем тексту: Правилник), пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за отпремање добара у иностранство у складу са чланом 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона, тј. за извоз добара може да оствари обвезник ПДВ ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација) у електронском облику, односно оверену

копију извозне декларације у папирном облику, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

Међутим, ако је обвезник ПДВ за промет добара за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза грешком обрачунао и у рачуну исказао обрачунати ПДВ, обвезник ПДВ је дужан да, у складу са чланом 44. став 1. Закона, тако исказани ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ. У конкретном случају обвезник ПДВ - испоручилац добара може да исправи износ ПДВ ако страном правном лицу - купцу изда нови рачун у складу са Законом (по природи ствари врши се и сторнирање погрешно издатог рачуна), а који, између осталог, обавезно садржи напомену да се тим рачуном замењује претходно издати рачун. Исправка ПДВ врши се у пореском периоду у којем је обвезник ПДВ издао нови рачун у којем је исправио износ ПДВ, тј. који, у конкретном случају, не садржи износ ПДВ.

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

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

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

Порески дужник, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 10. став 1. тачка 4) Закона, је лице које у рачуну или другом документу који служи као рачун (у даљем тексту: рачун) исказе ПДВ, а да за то није имало обавезу у складу са овим законом.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 2) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Према одредби члана 80. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона за добра која се шаљу или отпремају у иностранство (у даљем тексту: извоз добара), обвезник ПДВ може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација) у електронском облику, односно оверену копију извозне декларације у папирном облику, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

Одредбом члана 44. став 1. Закона прописано је да ако обвезник ПДВ у рачуну исказе већи износ ПДВ од оног који у складу са овим законом дугује, односно износ ПДВ а да за то није имао обавезу у складу са овим законом, дужан је да тако исказани ПДВ плати.

Према одредби става 2. истог члана Закона, обвезник ПДВ из става 1. овог члана има право да исправи износ ПДВ ако је издао нови рачун са исправљеним износом ПДВ, односно рачун у којем није исказан ПДВ, односно ако је сторнирао рачун у случају када рачун није требало да буде издат и ако поседује документ примаоца

рачуна - обвезника ПДВ или лица које има право на рефакцију ПДВ у складу са овим законом, у којем је наведено да ПДВ исказан у рачуну из става 1. овог члана није коришћен као претходни порез, односно да за тај износ ПДВ није поднет захтев за рефакцију ПДВ, у случају када је рачун издат обвезнику ПДВ или лицу које има право на рефакцију ПДВ.

Нови рачун из става 2. овог члана обавезно садржи напомену да се тим рачуном замењује претходно издати рачун (члана 44. став 3. Закона).

7. Право на исправку износа ПДВ исказаног у погрешном рачуну, који је обвезник ПДВ сторнирао, а који је само евидентиран у пословним књигама обвезника ПДВ - издаваоца рачуна, после чега је издат исправан рачун

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-713/2022-04 од 01.11.2023. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), ако обвезник ПДВ у рачуну исказа већи износ ПДВ од оног који у складу са овим законом дугује, односно износ ПДВ, а да за то није имао обавезу у складу са овим законом, дужан је да тако исказани ПДВ плати. Обвезник ПДВ има право да исправи износ ПДВ ако је издао нови рачун са исправљеним износом ПДВ, односно рачун у којем није исказан ПДВ, односно ако је сторнирао рачун у случају када рачун није требало да буде издат и ако поседује документ примаоца рачуна - обвезника ПДВ или лица које има право на рефакцију ПДВ у складу са овим законом у којем је наведено да ПДВ исказан у погрешном рачуну

није коришћен као претходни порез, односно да за тај износ ПДВ није поднет захтев за рефакцију ПДВ, у случају када је рачун издат обвезнику ПДВ или лицу које има право на рефакцију ПДВ. Према томе, у циљу исправке износа ПДВ исказаног у погрешном рачуну, који је обвезник ПДВ сторнирао, после чега је издао исправан рачун, обвезник ПДВ који је сачинио погрешан рачун (у конкретном случају, погрешан рачун је и евидентирао у пословним књигама), треба да поседује документ обвезника ПДВ који је наведен као прималац рачуна у којем је наведено да ПДВ исказан у погрешном рачуну није коришћен као претходни порез, независно од тога да ли је погрешан рачун достављен примаоцу или је, према наводима из вашег захтева, само евидентиран у пословним књигама обвезника ПДВ - издаваоца рачуна.

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

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.

Према одредби члана 44. став 1. Закона, ако обвезник ПДВ у рачуну искаже већи износ ПДВ од оног који у складу са овим законом дугује, односно износ ПДВ, а да за то није имао обавезу у складу са овим законом, дужан је да тако исказани ПДВ плати.

Обвезник ПДВ из става 1. овог члана има право да исправи износ ПДВ ако је издао нови рачун са исправљеним износом ПДВ, односно рачун у којем није исказан ПДВ, односно ако је сторнирао рачун у случају када рачун није требало да буде издат и ако поседује документ примаоца рачуна - обвезника ПДВ или лица које има право на рефакцију ПДВ у складу са овим законом у којем је наведено да ПДВ исказан у рачуну из става 1. овог члана није коришћен као претходни порез, односно да за тај износ ПДВ није поднет захтев за рефакцију ПДВ, у случају када је рачун издат обвезнику ПДВ или лицу које има право на рефакцију ПДВ (члан 44. став 2. Закона).

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Исполњење услова за коришћење пореског ослобођења из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају радног ангажовања странца коме је издата дозвола за привремени боравак, односно рад, на територији Републике Србије односно у случају када обвезник у периоду улагања закључи уговор о раду на неодређено време са странцем који је добио дозволу за стално настањење на територији Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000204212 2023 10520 004 011 004 од 22.11.2023. год.)

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

Пореско ослобођење примењује се по исполњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена опорезива 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).

У складу са чланом 50а став 6. Закона, новозапосленим лицима у смислу става 1. овог члана не сматрају се лица која су била запослена у, посредно или непосредно, повезаном лицу у смислу члана 59. овог закона, као и лица која нису непосредно радно ангажована код обвезника.

Сагласно члану 50в став 1. Закона, ако обвезник током коришћења пореског ослобођења из члана 50а овог закона смањи број укупно запослених на неодређено време испод броја укупно запослених на неодређено време које је имао у пореском периоду у коме је испунио услове за пореско ослобођење, тако да је просечан број укупно запослених на неодређено време, утврђен на последњи дан периода за који се подноси пореска пријава мањи од броја укупно запослених на неодређено време које је имао у пореском периоду у којем је испунио услове за пореско ослобођење, губи право на пореско ослобођење за цео период коришћења пореског ослобођења и дужан је да у пореској пријави за порески период у којем је смањио број запослених обрачуна, као и да плати порез који би платио да није користио овај подстицај, валоризован од дана подношења пореске пријаве за порески период у коме је остварио право на пореско ослобођење, до дана подношења пореске пријаве за порески период у којем је смањио број запослених, индексом потрошачких цена према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Просечан број запослених из става 1. овог члана обвезник утврђује тако што број запослених на крају сваког месеца у пореском

периоду сабере и добијени збир подели са бројем месеци пореског периода (члан 50в став 2. Закона).

У конкретном случају, у периоду улагања (који је трајао од 2015. до 2022. године) обвезник је на неодређено време запослио стране држављане који су у току 2021. односно 2022. године добили дозволу за стално настањење на територији Републике Србије сходно одредбама закона који уређује улазак и боравак странаца. Поред тога, обвезник је у периоду улагања запослио на неодређено време и странце који имају дозволу за привремени боравак у Републици Србији, па се, с тим у вези, поставља питање да ли по основу запошљавања странаца, који на територији Републике Србије имају дозволу за стално настањење, односно дозволу за привремени боравак, обвезник испуњава услове за коришћење пореског ослобођења из члана 50а Закона.

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

Право на пореско ослобођење из члана 50а Закона остварује се по основу запошљавања лица на неодређено време, па, с тим у вези, у случају радног ангажовања странца коме је издата дозвола за привремени боравак, односно рад, на територији Републике Србије, обвезник не остварује право на порески подстицај из члана 50а Закона, при чему се то лице не узима у обзир приликом утврђивања просечног броја запослених (на неодређено време) у смислу члана 50в став 2. Закона.

Међутим, када обвезник у периоду улагања закључи уговор о раду на неодређено време са странцем који је (такође у периоду улагања) добио дозволу за стално настањење на територији Републике Србије у складу са законом, такво лице сматра се новозапосленим лицем на неодређено време, у смислу члана 50а ст. 1. и 5. Закона.

2. Подношење пореске пријаве у случају престанка огранка нерезидентног правног лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 168541 2023 10520 004 000 011 001 од 22.11.2023. год.)

Према члану 3. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидентни обвезник) подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике на начин прописан овим законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У смислу члана 4. став 1. Закона, стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност, а нарочито, између осталог, огранак.

Према члану 573. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11 ... 109/21), огранак страног привредног друштва је његов издвојени организациони део преко кога то друштво обавља делатност у Републици Србији у складу са законом.

Сагласно члану 5. став 1. Закона, нерезидентни обвезник који обавља делатност на територији Републике пословањем преко сталне пословне јединице која води пословне књиге у складу са прописима којима се уређује рачуноводство (огранак и други

организациони делови нерезидентног обвезника који обављају делатност), опорезиву добит утврђује у складу са овим законом и подноси за сталну пословну јединицу порески биланс и пореску пријаву.

Порески период за који се обрачунава порез на добит је пословна година, а пословна година је календарска година, осим у случају престанка или отпочињања обављања делатности у току године, укључујући и статусне промене, покретања поступка стечаја или ликвидације, као и у случају обуставе стечајног поступка услед продаје стечајног дужника као правног лица, односно обуставе поступка ликвидације, у току године (члан 38. ст. 1. и 2. Закона).

Законом којим се уређује рачуноводство прописано је да се ванредни финансијски извештај саставља и у случајевима брисања огранка страног правног лица који обавља привредну делатност у Републици Србији.

Чланом 63. ст. 1. и 2. Закона прописано је да је порески обвезник дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез, за период за који се утврђује порез, а уз пореску пријаву порески обвезник је дужан да поднесе и порески биланс за период из става 1. овог члана.

Пореска пријава подноси се у року од 180 дана од дана истека периода за који се утврђује порез (члан 63. став 3. Закона).

Чланом 63. став 8. Закона прописано је да се одредбе ст. 1. до 3. овог члана сходно примењују и на нерезидентног обвезника из члана 5. овог закона.

У складу са чланом 572. Закона о привредним друштвима, огранак престаје: 1) одлуком коју доноси скупштина, односно ортаци или комплементари, ако оснивачким актом, односно статутом није другачије одређено; 2) престанком постојања привредног друштва у чијем је саставу, осим ако у случају статусне промене постоји одлука правног следбеника оснивача огранка о наставку рада огранка.

Сагласно наведеном, када у току године огранак нерезидентног обвезника престане да постоји (у складу са Законом о

привредним друштвима), дужан је да, за период од 1. јануара (односно првог дана пореског периода) до дана престанка (који је одређен одлуком надлежног органа), поднесе пореску пријаву (у којој ће обрачунати коначну пореску обавезу), при чему исту подноси у року од 180 дана од дана престанка, сходно члану 63. ст. 1. до 3. Закона.

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

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-479/2023-04 од 22.11.2023. год.)

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

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

Правилником о условима и начину остваривања права на признавање трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем у пореском билансу у двоструко увећаном износу

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

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

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

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

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

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

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

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

7) трошкови настали за потребе правне заштите 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.

Према члану 4. став 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.

Како наводите у садржини поднетог дописа, обвезник у вршењу делатности, обавља активности које се односе на: аутоматско тестирање апликација које подразумева развој и имплементацију кода како би систем аутоматски проверио исправност функционалности; истраживање одређених домена и технологија за потенцијално нове производе и услуге са конкретним имплементационим примерима у коду и документацијом са наведеним циљем и фазама истраживања; дизајнирање корисничког интерфејса софтверског производа.

Имајући у виду наведено, активности које обвезник, у конкретном случају, предузима у циљу стварања новог производа, односно услуга, према нашем мишљењу представљају активности истраживања и развоја у смислу члана 22г Закона, па се, с тим у вези, издаци који настану по том основу признају у двоструко увећаном износу на начин прописан Правилником, при чему није од значаја чињеница да обвезник одређени производ развија искључиво за тржиште Републике Србије.

4. Остваривање права на порески подстицај из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник извршио улагања у основна средства куповином

грађевинских објеката које ће користити за обављање претежне делатности, при чему је предметне непокретности набавио од лица које је са њим повезано у смислу члана 59. Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000175688 2023 10520 004 000 011 004 од 22.11.2023. год.)

Према члану 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању,

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

Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а Закона исказује се на Обрасцу СУ који је 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).

У смислу одредаба Правилника, под редним бројем 3. Обрасца СУ уносе се подаци о улагањима извршеним у основна средства за која обвезник може да оствари право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, која је обвезник ставио у употребу, односно која користи за обављање делатности, у износу који је, до

последњег дана периода за који се саставља порески биланс, плаћен добављачу.

Како произилази из садржине поднетог захтева, обвезник је извршио улагања у основна средства куповином грађевинских објеката које ће користити за обављање претежне делатности, и то по тржишној цени (утврђеној од стране овлашћеног проценитеља). С тим у вези, а имајући у виду да је предметне непокретности набавио од лица које је са њим повезано у смислу члана 59. Закона, поставља се питање да ли обвезник, у конкретном случају, остварује право на коришћење пореског ослобођења из члана 50а Закона.

Сходно одредбама Закона и Правилника, право на порески подстицај признаје се по основу улагања извршених у основна средства (у власништву обвезника) која су стављена у употребу, односно користе се за обављање делатности и за која је, до последњег дана периода за који се саставља порески биланс, извршено плаћање добављачу.

С тим у вези, обвезнику, који извршио улагања у основна средства (куповним грађевинских објеката од повезаног правног лица у конкретном случају) признаје се право на порески подстицај из члана 50а Закона уз испуњење прописаних услова (независно од чињенице да ли је купопродајна цена предметних објеката једнака њиховој тржишној цени).

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

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000180200 2023 10520 004 000 011 004 од 22.11.2023. год.)

У складу са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02

- др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника могу се признати, у двоструко увећаном износу, трошкови који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7) трошкови настали за потребе правне заштите 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.

Према 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.

Како наводите у поднетом допису, обвезник, који послује у оквиру делатности монтаже индустријских машина и опреме, развија софтвер за праћење производње машина, при чему

иновацију предметног софтвера представља стварање јединствене платформе која производњу машинских делова прати од креираног дизајна па све до завршне контроле квалитета свих делова, уз јасно разликовање послова по свакој машини и приоритизацију израде делова за одређену машину на основу унапред постављених критеријума.

Сагласно наведеном, активности које обвезник, у конкретном случају, предузима у циљу стварања новог софтвера, према нашем мишљењу, представљају активности истраживања и развоја у смислу члана 22г Закона, па се, с тим у вези, издаци који настану по том основу признају у двоструко увећаном износу на начин прописан чланом 22г Закона и Правилником.

6. Примена члана 40. Закона о порезу на добит правних лица
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-54/2023-04 од 22.11.2023. год.)

У складу са чланом 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу: 1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона; 2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада); 3) камата; 4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике; 5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Сходно одредби члана 40. став 4. Закона, изузетно од става 1. овог члана, на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом, између осталог, од накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%.

Сходно члану 71. став 1. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 4. 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.

Приход из става 1. овог члана је бруто приход који би нерезидентно правно лице, односно резидентни обвезник остварио, односно наплатио да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода (члан 71. став 2. Закона).

Порез по одбитку из става 1. овог члана обрачунава се и плаћа по прописима који важе на дан остваривања, односно исплате прихода (члан 71. став 5. Закона).

Правилником о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом („Службени гласник РС“, бр. 122/12 ... 161/20, у даљем тексту: Правилник) утврђује се Листа јурисдикција са преференцијалним пореским системом, при чему је Правилником о изменама Правилника о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом („Службени гласник РС“, бр. 161/20), који је ступио на снагу 1. јануара 2021. године, са Листе јурисдикција брисан Хонг Конг.

Сагласно наведеном, приход који нерезидентно правно лице из Хонг Конга оствари од резидентног правног лица по основу извршених услуга (укључујући и шпедитерске услуге, као у конкретном случају), при чему је приход остварен закључно са 31.

децембром 2020. године (до када се Хонг Конг налазио на Листи јурисдикација са преференцијалним пореским системом), опорезује се порезом по одбитку по стопи од 25%, у складу са чланом 40. став 4. Закона.

7. Признавање расхода обвезника, регистрованог за обављање делатности коцкања и клађења, насталих по основу бесплатног давања пића, пецива и грицкалица корисницима обвезникових услуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000221178 2023 10520 004 000 011 004 од 21.11.2023. год.)

У складу са чланом 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: 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 (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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

За утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају се расходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања расхода који прописује министар финансија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 2. Закона).

У конкретном случају, обвезник који је регистрован за обављање делатности 92.00 - Коцкање и клађење, пружа услуге приређивања игара на срећу физичким лицима, при чему обвезник, на основу свог интерног акта, бесплатно даје пиће, пецива и грицкалице корисницима својих услуга (док учествују у играма на срећу), а све у сврху повећања пословних прихода од пружања предметних услуга.

Имајући у виду наведено, трошкови обвезника настали по основу бесплатног давања пића, пецива и грицкалица свим корисницима својих услуга, при чему је висина предметних трошкова уређена интерним актом обвезника, према нашем мишљењу представљају трошкове (редовног) пословања који се признају у складу са чланом 7. ст. 1. и 2. Закона.

8. Да ли приликом исплате накнаде нерезиденту од стране резидента по основу уговора о уступању потраживања настају пореске обавезе у складу са одредбама Закона о порезу на добит правних лица?

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-412/2022-04 од 17.11.2023. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17,

95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу камата.

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

Сходно закону који уређује облигационе односе, поверилац може уговором закљученим са трећим лицем пренети на овога своје потраживање, с тим што са потраживањем прелазе на пријемника споредна права, између осталог, право на камату. За пренос потраживања није потребан пристајак дужника, али је уступилац дужан обавестити дужника о извршеном уступању.

У конкретном случају (а како произилази из садржине поднетог дописа), нерезидентно правно лице (као поверилац) уговором о уступању потраживања преноси на обвезника потраживање које (по основу уговора о кредиту) има према другом резидентном правном лицу (дужнику). Износ накнаде коју обвезник (као пријемник потраживања) плаћа нерезиденту (уступиоцу потраживања) по основу предметног уговора о уступању потраживања, мања је од износа целокупног потраживања (главница и камата) коју нерезидент има према дужнику. С тим у вези, поставља се питање да ли приликом исплате накнаде нерезиденту од стране резидента (по основу уговора о уступању потраживања) настају пореске обавезе у складу са одредбама Закона.

Сагласно наведеном, у случају када (сагласно уговору о уступања потраживања) обвезник плаћа нерезиденту накнаду за пренос целокупног потраживања по основу главнице, камате и споредних потраживања (у износу који је мањи од висине

уступљеног потраживања), мишљења смо да је обвезник дужан да на износ плаћене накнаде до висине уступљеног потраживања на име камате (по основу уговора о кредиту закљученог између нерезидента и дужника), обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 20% уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

9. Признавање расхода пореске амортизације сталног средства у случају када је обвезник куповином (100%) удела постао члан другог привредног друштва у чијем власништву се налазе извори газиране воде, односно право експлоатације газиране воде, при чему то право у пословним књигама купљеног друштва није евидентирано као нематеријална имовина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000343412 2023 10520 004 000 011 004 од 15.11.2023. год.)

Чланом 10б став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се амортизација сталних средстава признаје као расход у износу и на начин утврђен овим законом, с тим што се овај члан Закона примењује на обрачун амортизације сталних средстава стечених почев од 1. јануара 2019. године, односно од првог дана пореског периода који почиње у 2019. години, а у складу са чланом 14. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 95/18).

Сагласно са чланом 10б став 2. Закона, 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.

Амортизација нематеријалних средстава признаје се као расход у износу рачуноводствене амортизације (члан 10б став 8. Закона).

Правилником о амортизацији сталних средстава која се признаје за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 93/19, у даљем тексту: Правилник), који је донет на основу члана 10б став 9. Закона, уређује се начин разврставања сталних средстава по групама, врсте нематеријалних средстава и начин утврђивања амортизације сталних средстава за пореске сврхе.

Сходно члану 3. став 1. Правилника, пореска амортизација сталних средстава утврђује се применом пропорционалне методе за свако стално средство посебно, на начин прописан овим правилником.

У складу са чланом 6. став 1. Правилника, обрачун пореске амортизације сталних средстава која су стечена путем статусне промене, обвезник - стицалац наставља до истека преосталог амортизационог века и на начин који је у складу са овим правилником утврдио обвезник који та средства преноси статусном променом.

Обрачун пореске амортизације сталних средстава која су стечена путем статусне промене од обвезника - преносиоца који је амортизацију тих средстава утврђивао на начин прописан одредбама члана 10. Закона, обвезник - стицалац наставља на исти начин који је примењивао и обвезник преносилац (члан 6. став 2. Правилника).

У конкретном случају, обвезник је куповином (100%) удела постао члан другог привредног друштва у чијем власништву се, како наводите у поднетом захтеву, налазе извори газиране воде,

односно право експлоатације газиране воде, при чему то право није у пословним књигама купљеног друштва евидентирано као нематеријална имовина, тј. стално средство које подлеже обрачуноу амортизације. Обвезник намерава да спроведе статусну промену на основу које би (као друштво стицалац), између осталог, од купљеног друштва (као друштва преносиоца), стекао и право експлоатације газиране воде, па се, с тим у вези, поставља питање да ли обвезник може и на који начин да, у складу са чланом 10б Закона, амортизује предметно право стечено статусном променом.

Сагласно одредбама Правилника, обвезник признавање расхода пореске амортизације сталног средства (које је стекао статусном променом) може да настави искључиво на начин на које је то средство амортизовано код друштва преносиоца. С тим у вези, а имајући у виду да у пословним књигама друштва преносиоца право експлоатације газиране воде није признато као стално средство, па, самим тим, није ни вршено признавање расхода амортизације у пореском билансу, сматрамо да се код друштва стицалоца, у складу са чланом 6. Правилника, нису стекли услови за признавањем расхода амортизације права експлоатације газиране воде.

10. Испуњење услова за коришћење пореског ослобођења из члана 44. Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 186380 2023 10520 004 000 011 003 од 01.11.2023. 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 регулише 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 ПБН1.

Сагласно наведеном, правно лице, које није основано ради остваривања добити, постаје обвезник пореза на добит правних лица уколико оствари (у одређеном пореском периоду) приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: приходи остварени на тржишту), а основицу за опорезивање утврђује у пореском билансу (на Обрасцу ПБН1), као разлику између прихода остварених на тржишту и расхода који су настали у вези са остварењем тих прихода.

С тим вези, пореско ослобођење из члана 44. Закона недобитна организација може да користи уколико (у одређеном пореском периоду) вишак прихода остварених на тржишту над расходима (који су настали у вези са остварењем тих прихода) није већи од 400.000 динара, под условима прописаним тач. 1) до 4) члана 44. став 1. Закона.

Напомињемо да приходи недобитне организације остварени по основу добровољних прилога, субвенција, подстицаја, донација (у новцу или стварима), не представљају приходе са тржишта, па, с тим у вези, нису опорезиви порезом на добит правних лица.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Опредељење статуса пореског резидента Републике Србије са становишта опорезивања прихода физичких лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 167233 2023 10520 004 000 011 005 од 28.11.2023. год.)

Како наводите, физичко лице је у току 2017. године остваривало приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад. Даље се наводи да је физичко лице, дана 9. септембра 2014. године, извршило одјаву пребивалишта у Републици Србији по основу исељења у иностранство у складу са одредбама члана 14. Закона о пребивалишту и боравишту грађана („Службени гласник РС“, бр. 87/11), а што доказује Потврдом о одјави пребивалишта ради исељења из Републике Србије. С тим у вези, напомиње се да је увидом у податке Министарства унутрашњих послова - Преглед кретања пребивалишта/боравишта грађана утврђено да је физичко лице извршило:

- одјаву пребивалишта у Републици Србији, дана 9. септембра 2014. године;
- пријаву пребивалишта у Републици Србији, дана 25. маја 2016. године;
- одјаву пребивалишта у Републици Србији, дана 30. маја 2016. године;
- пријаву пребивалишта у Републици Србији, дана 3. јула 2018. године.

Поред тога, физичко лице је доставило Пореској управи потврду да је за приходе остварене у 2017. години плаћен порез у другој држави (са којом Република Србија нема закључен уговор о

избегавању двоструког опорезивања), као и Решење о неплаћеном одсуству, донетом 7. маја 2014. године, којим послодавац одобрава коришћење неплаћеног одсуства запосленом - том физичком лицу.

Одредбом члана 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да је обвезник пореза на доходак грађана резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

Сагласно члану 7. став 2. Закона, 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.

За одређивање боравака на територији Републике Србије из става 2. тачка 2) овог члана, пуним даном боравак у Републици Србији сматраће се и боравак у делу дана, у било ком периоду између 00 и 24 часа, осим дела дана који физичко лице проведе у транзиту кроз Републику Србију (члан 7. став 3. Закона).

Физичко лице које у одређеној пореској години није боравило на територији Републике Србије и које у њој не испуњава услов да се сматра пореским резидентом по основу критеријума предвиђених у ставу 2. тачка 1) овог члана, неће се сматрати резидентом Републике Србије за ту пореску годину (члан 7. став 4. Закона).

Физичко лице које није било резидент у години која претходи години доласка у Републику, неће се сматрати резидентом за период

пре дана када је оно први пут ушло на територију Републике, под условом да у периоду године који претходи дану првог уласка на територију Републике не испуњава услов да се сматра резидентом по основу критеријума предвиђених у ставу 2. тачка 1) овог члана (члан 7. став 5. Закона).

Физичко лице које није резидент у години која следи години у којој је оно коначно напустило Републику неће се сматрати резидентом за период године који следи дану коначног напуштања територије Републике под условом да се у том периоду не може сматрати резидентом Републике по основу критеријума предвиђених у ставу 2. тачка 1) овог члана (члан 7. став 6. Закона).

Физичко лице које у моменту првог уласка на територију Републике зна да ће испунити услове из става 2. тач. 1) или 2) овог члана, сматраће се резидентом почев од момента када је први пут ушло на територију Републике (члан 7. став 7. Закона).

Независно од услова предвиђених у ставу 2. овог члана, резидент Републике је и физичко лице које је из Републике упућено у другу државу ради обављања послова у дипломатском или конзуларном представништву Републике, односно обављања послова за Републику у међународним организацијама, у периоду обављања делатности у том или било ком другом дипломатском или конзуларном представништву Републике, односно међународној организацији (члан 7. став 8. Закона).

Законом о пребивалишту и боравишту грађана („Службени гласник РС“, бр. 87/11), одредбом члана 3. тачка 2) прописано је да је пребивалиште место у коме се грађанин настанио са намером да у њему стално живи, односно место у коме се налази центар његових животних активности, професионалних, економских, социјалних и других веза које доказују његову трајну повезаност с местом у коме се настанио.

Чланом 4. став 1. Закона о пребивалишту и боравишту грађана прописано је да су пунолетни грађани дужни да пријаве и одјаве своје пребивалиште, пријаве и одјаве боравиште, као и да пријаве привремени боравак у иностранству и повратак из иностранства, када је то одређено овим законом.

Сагласно одредбама члана 14. Закона о пребивалишту и боравишту грађана, грађанин је дужан да одјави пребивалиште ако се исељава из Републике Србије у иностранство, а лицу које одјављује пребивалишта издаје се одговарајућа потврда.

Имајући у виду наведене одредбе Закона, пореским резидентом Републике Србије сматра се свако физичко лице које испуњава било који од наведених услова из члана 7. ст. 2. и 8. Закона.

Уколико физичко лице у одређеној пореској години није боравило на територији Републике Србије и у њој не испуњава услов да се сматра пореским резидентом по основу критеријума предвиђених у члану 7. став 2. тачка 1) Закона, неће се сматрати резидентом Републике Србије за ту пореску годину (члан 7. став 4. Закона).

Сходно томе, када је физичко лице извршило одјаву пребивалишта по основу исељења из Републике Србије у иностранство (у конкретном случају, 30. маја 2016. године, што доказује потврдом о одјави пребивалишта ради исељења из Републике Србије у складу са Закона о пребивалишту и боравишту грађана) и није радило и остваривало приходе на територији Републике Србије (рад обављало на територији друге државе по ком основу је остваривало приходе на које је платило порез у тој држави, о чему је приложило доказе) у току 2017. године, не сматра се пореским резидентом Републике Србије за 2017. годину уколико не испуњава услов прописан у члану 7. став 2. тачка 2) Закона (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).

2. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу стицања удела у привредном друштву, а који удео је стекао од с послодавцем повезаног лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 353111 2023 10520 004 000 011 001 од 22.11.2023. год.)

Наводи се да је Уговором о преносу удела без накнаде, из децембра 2022. године, извршен пренос удела између привредног друштва „А“ (у својству преносиоца удела) и физичког лица (у својству стицаоца удела), као и да то физичко лице није засновало радни однос у привредном друштву „А“ (преносилац удела), чији је оснивач, али је у време предметног преноса удела без накнаде био једини законски заступник привредног друштва „А“. Даље се истиче да удео који је предмет преноса без накнаде чине новчани и неновчани улог, који је преносилац (привредно друштво „А“) имао у другом привредном друштву (привредно друштво „Б“), као и да је физичко лице (стицалац) један од оснивача привредног друштва „А“ са учешћем од 50% у основном капиталу друштва „А“. Наводи се да је привредно друштво „А“ оснивач привредног друштва „Б“, са учешћем од 65% у основном капиталу. Такође, наводи се и да је исто физичко лице (стицалац удела без накнаде), у време преноса предметног удела, било у радном односу код привредног друштва „Ц“, чији је оснивач са учешћем од 50% у основном капиталу друштва, а друштво „Ц“ (поред привредног друштва „А“) је оснивач привредног друштва „Б“ са учешћем од 35% у основном капиталу друштва.

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

Одредбом члана 13. став 4. Закона прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматрају и примања која запослени у вези са радом код домаћег послодавца оствари од лица које се, у смислу закона који уређује порез на добит правних лица, сматра повезаним лицем с послодавцем (у даљем тексту: повезано лице).

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

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

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

Изузетно од става 1. тачка 11) и става 2. члана 18. Закона:

1) уколико запослени отуђи сопствене акције пре истека две године од дана стицања права располагања на тим сопственим

акцијама, такве сопствене акције сматраће се опорезивом зарадом запосленог у смислу члана 14. овог закона у моменту отуђења;

2) уколико послодавац или повезано лице послодавца откупе од запосленог сопствене акције, те сопствене акције сматраће се опорезивом зарадом запосленог у смислу члана 14. овог закона у моменту откупа;

3) уколико запосленом престане радни однос код послодавца пре истека две године од дана уступања права располагања над сопственим акцијама осим у случају престанка радног односа независно од његове воље и воље послодавца у складу са законом који уређује рад, престанка радног односа услед стицања права на старосну пензију у складу са законом који уређује пензијско и инвалидско осигурање и престанка радног односа ради заснивања радног односа код повезаног лица послодавца, те сопствене акције сматраће се опорезивом зарадом запосленог у смислу члана 14. овог закона исплаћеном на последњи дан трајања радног односа запосленог код послодавца (члан 18. став 3. Закона).

Правилником о остваривању права на пореско ослобођење за примања запосленог по основу сопствених акција које стекне без накнаде или по повлашћеној цени („Службени гласник РС“, бр. 50/19, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује остваривање права на пореско ослобођење за примања запосленог по основу сопствених акција, опција на сопствене акције или сопствених удела послодавца, односно акција, опција на акције или удела с послодавцем повезаног лица (у даљем тексту: сопствене акције), које без накнаде или по повлашћеној цени запослени стекне од послодавца или од с послодавцем повезаног лица, у смислу члана 18. став 1. тачка 11) и став 2. Закона.

Одредбама члана 2. Правилника прописано је да пореско ослобођење за примања по основу сопствених акција стечених без накнаде или по повлашћеној цени од послодавца или од с

послодавцем повезаног лица, запослени може да оствари под следећим условима:

1) основ, начин и услови стицања сопствених акција од послодавца или од с послодавцем повезаног лица морају да буду уређени општим актом послодавца или с послодавцем повезаног лица, уговором о раду запосленог, односно другим актом/ документом послодавца или с послодавцем повезаног лица (нпр. план награђивања групе, план давања бесплатних акција, посебан споразум са запосленим и сл.) који садржи основ, начин и услове стицања сопствених акција;

2) да датум стицања права располагања на сопственим акцијама, као и елементи који квалитативно и квантитативно опредељују сопствене акције (врста, број, проценат и сл.) могу са сигурношћу да се утврде;

3) да запослени није отуђио сопствене акције стечене од послодавца или од с послодавцем повезаног лица у року од две године од стицања права располагања на тим сопственим акцијама:

4) да послодавац или с послодавцем повезано лице нису од запосленог откупили сопствене акције;

5) да запосленом није престао радни однос код послодавца, осим у случајевима из члана 18. став 3. тачка 3) Закона, пре истека две године од дана стицања права располагања на сопственим акцијама.

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

лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

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

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

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

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

Имајући у виду да је у конкретном случају физичко лице истовремено оснивач (са 50% удела) и запослени у привредном друштву „Ц“ и да је од привредног друштва „А“ (у коме има удео од 50% и чији је законски заступник) стекло без накнаде удео у привредном друштву „Б“ (које је повезано лице са привредним друштвом „А“ и „Ц“ по основу удела већих од 25% које појединачно имају ова два привредна друштва у привредном друштву „Б“), као и то да су привредно друштво „Ц“ (послодавац физичког лица) и привредно друштво „А“ повезана лица, примање које је остварило

физичко лице од привредног друштва „А“ сматра се зарадом. На наведено примање (зараду) не плаћа се порез на зараде сагласно члану 18. став 1. тачка 11) и став 2) Закона.

У случају да нису испуњени услови за пореско ослобођење сагласно члану 18. став 1. тачка 11) и ст. 2 и 3. Закона, наведено примање има порески третман зараде сагласно чл. 13. и 14. Закона.

3. Коришћење олакшице по основу зараде новонастањеног обвезника који заснива радни однос код квалификованог послодавца у случају када је новонастањени обвезник претходно био у радном односу код другог послодавца у Републици Србији, с тим да по основу његове зараде из тог радног односа није коришћена олакшица иако су и новонастањени обвезник и тај послодавац испуњавали услове за коришћење олакшице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 168011 2023 10520 004 000 011 004 од 14.11.2023. 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, 118/21, 138/22 и 92/23, 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. Закона, новонастањеноим обвезником из става 1. овог члана сматра се обвезник који:

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

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

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 300.216 динара, односно уколико је месечна зарада коју новонастањени обвезник из става 4. тачка 2) овог члана остварује већа од 200.144 динара.

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

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

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

Одредбом члана 15а став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, 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 и 6/23, у даљем тексту: Правилник).

Одредбом члана 2. став 1. Правилника прописано је да квалификовани послодавац из члана 15в став 2. Закона, који заснује радни однос са новонастањеним обвезником сачињава писану изјаву којом потврђује да новонастањени обвезник пре заснивања радног односа са квалификованим послодавцем није био у радном односу код било ког послодавца који би се у моменту стицања статуса новонастањеног обвезника сматрао повезаним лицем са тим квалификованим послодавцем у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица.

У случају промене квалификованог послодавца када новонастањени обвезник закључи уговор о раду са другим квалификованим послодавцем, тај квалификовани послодавац, као и сваки наредни квалификовани послодавац са којим новонастањени обвезник закључи уговор о раду, сагласно ставу 1. овог члана сачињава писану изјаву којом потврђује да новонастањени обвезник

пре заснивања радног односа са квалификованим послодавцем није био у радном односу код било ког послодавца који би се у моменту стицања статуса новонастањног обвезника сматрао повезаним лицем са тим квалификованим послодавцем (члан 2. став 2. Правилника).

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

У случају промене квалификованог послодавца када новонастањени обвезник закључи уговор о раду са другим квалификованим послодавцем, такав квалификовани послодавац, као и сваки наредни квалификовани послодавац са којим новонастањени обвезник закључи уговор о раду, дужан је да прибави документацију из чл. 2-6. овог правилника која се односи на испуњеност услова у односу на период који претходи дану закључења уговора о раду са првим квалификованим послодавцем и документацију коју је у складу са одредбама овог правилника квалификовани послодавац дужан накнадно да прибавља у току остваривања права на умањење пореске основице из члана 15в Закона (члан 7. став 2. Правилника).

Имајући у виду наведено, право на умањење основице остварује се за период од пет година од дана закључења уговора о раду, уколико су испуњени услови из ст. 5, 6. и 7. члана 15а Закона, који се односе на радно место и посебно стручно образовање и на новонастањеног обвезника у вези са његовим настањењем и статусом пореског резидента Републике Србије током тог периода, независно од промене послодавца. У случају када су испуњени

Законом прописани услови за коришћење олакшице, сматрамо да право на умањење основице може да се користи од дана закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем из члана 15в ст. 2. и 3. Закона.

Код промене квалификованог послодавца, у случају када је новонастањени обвезник закључио уговор о раду са првим квалификованим послодавцем код кога током трајања радног односа није коришћено право на умањење основице по основу зараде новонастањеног обвезника, па по престанку радног односа код тог квалификованог послодавца новонастањени обвезник закључи уговор о раду са другим квалификованим послодавицем, право на умањење основице може да се остварује по основу зараде код тог другог квалификованог послодавица, као и код сваког наредног квалификованог послодавца са којим новонастањени обвезник закључи уговор о раду.

Квалификовани послодавац, са којим је новонастањени обвезник закључио уговор о раду и код кога током трајања радног односа користи право на умањење основице по основу зараде новозапосленог лица, дужан је да прибави документацију из чл. 2-6. Правилника, укључујући и писану изјаву којом се потврђује да новонастањени обвезник пре заснивања радног односа са квалификованим послодавцем није био у радном односу код било ког послодавца који би се у моменту стицања статуса новонастањеног обвезника сматрао повезаним лицем са тим квалификованим послодавцем у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица. У предметном случају, други квалификовани послодавац (код кога се током трајања радног односа користи право на умањење основице) дужан је да прибави документацију из чл. 2-6. Правилника, укључујући и писану изјаву од првог квалификованог послодавца (код кога током трајања радног односа није коришћено право на умањење основице) којом се потврђује да новонастањени

обвезник пре заснивања радног односа са првим квалификованим послодавцем није био у радном односу код било ког послодавца који би се у моменту стицања статуса новонастањеног обвезника сматрао повезаним лицем са тим (првим) квалификованим послодавцем.

4. Порески третман прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву који има у свом власништву непрекидно најмање десет година

(Мишљење Министарства финансија, бр. 200030 2023 10520 004 000 011 004 од 10.11.2023. год.)

Како се наводи у допису, привредно друштво које је регистровано у Републици Србији (Друштво А) намерава да купи 100% удела у другом домаћем привредном друштву (Друштво Б). Друштво Б је основано 2011. године, а физичко лице је једини власник привредног друштва од оснивања. Физичко лице - власник Друштва Б је основни капитал (који износи 300 динара) уплатио у две рате, и то половину 2011. године (150 динара), а другу половину 2018. године (150 динара).

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак односно губитак, у смислу овог закона, представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

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

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

Право на пореско изузимање код продаје права, односно удела из става 1. тачка 5) овог члана, у случају када је током периода власништва долазило до промене процента права, односно учешћа у капиталу, обвезник може да оствари у односу на процентуални део права који је непрекидно најмање десет година имао у власништву, односно део удела по основу кога је непрекидно најмање десет година имао право учешћа у капиталу, у проценту који је једнак проценту који је иницијално стечен најмање десет година пре продаје права, односно удела (члан 72а став 2. Закона).

Промена номиналне вредности права, односно удела из става 1. тачка 5) овог члана не сматра се променом процента права, односно учешћа у капиталу из става 2. овог члана (члан 72а став 4. Закона).

Одредбом члана 44. став 3. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21) прописано је да основни (регистровани) капитал друштва је новчана вредност уписаних улога чланова друштва у друштво која је регистрована у складу са законом о регистрацији.

Улози у друштво могу да буду новчани и неновчани и изражавају се у динарима (члан 45. став 1. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 151. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да члан друштва стиче удео у друштву сразмерно вредности његовог улога у укупном основном капиталу друштва, осим ако је оснивачким актом при оснивању друштва или једногласном одлуком скупштине одређено другачије.

Члан друштва може имати само један удео у друштву (члан 151. став 2. Закона о привредним друштвима).

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када физичко лице изврши пренос уз накнаду удела у капиталу привредног друштва (у конкретном случају, 100% удела) који је имао у свом власништву непрекидно најмање десет година, током ког периода није долазило до промене процента права, односно учешћа у капиталу (конкретно, у привредном друштву од оснивања 2011. године физичко лице има 100% удела у том друштву), приход који по том основу оствари као разлику између продајне и набавне цене удела не сматра се капиталним добитком сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 5) Закона. Висина новчане вредности уписаног улога који је уплаћен и по основу кога је члан друштва (физичко лице) стекао 100% удела у привредном друштву, сагласно Закону о привредним друштвима, није од значаја за рачунање периода од десет година из члана 72а став 1. тачка 5) Закона.

АКЦИЗЕ

1. Право на повраћај плаћене акцизе на медицински бензин који се увози у контејнерима на који је плаћена акцизу при увозу када обвезник акцизе - увозник одређену количину увезених акцизних производа - медицински бензин извози у Црну Гору и Босну и Херцеговину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000233737 2023 10520 004 000 011 004 од 26.10.2023. год.)

Према одредби члана 6. став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20, 53/21 и 75/23, у даљем тексту: Закон), прописано је да је обвезник акцизе произвођач, односно увозник акцизних производа.

Према члану 21а став 1. Закона, прописано је да обавеза обрачунавања акцизе при увозу акцизних производа настаје даном настанка обавезе обрачунавања увозних дажбина.

Одредбом члана 39. ст. 1. и 2. Закона прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе има лице које је извезло акцизни производ набављен у земљи непосредно од произвођача, односно увозника акцизног производа. Право на рефакцију плаћене акцизе има и лице - увозник акцизног производа који је тај производ извезао.

Одредбом члана 9. Правилника о начину обрачунавања и плаћања акцизе, врсти, садржини и начину вођења евиденција, достављања података и подношења пореске пријаве („Службени гласник РС“, бр. 3/05, 54/05, 36/07, 63/07, 53/09, 63/12, 95/12, 96/12 - исправка, 56/13, 67/15, 101/16, 86/17, 20/18 и 48/18, у даљем тексту: Правилник) прописано је да лице из члана 39. Закона остварује право на рефакцију плаћене акцизе на основу писменог захтева, који се подноси Пореској управи.

Уз захтев из става 1. овог члана подноси се:

1) рачун произвођача акцизног производа са исказаном акцизом;

1а) рачун увозника са исказаном акцизом која је плаћена при увозу, односно јединствену царинску исправу ако је лице из члана 39. Закона истовремено и увозник акцизних производа;

3) налог за пренос или други документ о безготовинском плаћању рачуна из тачке 1) овог става;

4) јединствена царинска исправа или други документ као доказ да су производи извезени.

Сходно наведеним законским и подзаконским одредбама, обвезник акцизе је увозник акцизних производа, а обавеза обрачунавања акцизе настаје увозом тих акцизних производа. У вези са остваривањем права на рефакцију плаћене акцизе, наведено право има лице које је извезло акцизни производ подношењем захтева Пореској управи уз достављање прописане документације.

С тим у вези, у конкретном случају, када, како наводите у допису, правно лице које увози акцизне производе - медицински бензин у контејнерима од 1000 L у земљу, сходно Закону, обвезник је акцизе на те акцизне производе.

У случају када наведено лице - обвезник акцизе одређену количину увезених акцизних производа, у овом случају - медицински бензин извози у Црну Гору и Босну и Херцеговину, има право на рефакцију акцизе плаћене при увозу акцизних производа. Рефакција акцизе остварује се подношењем захтева Пореској управи, уз достављање одговарајуће документације којом се доказује да је на акцизни производ увезен у земљу плаћена акциза при увозу (јединствена царинска исправа и доказ о плаћању акцизе), као и доказ да су производи извезени у Црну Гору, односно Босну и Херцеговину достављањем јединствене царинске исправе, као и друге одговарајуће документација у складу са царинским прописима.

При томе, напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање и сходно томе поступа у оквиру своје надлежности.

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Да ли Удружење грађана које се бави хуманитарним радом (помоћ болесним и старим особама) има обавезу евидентирања примљених новчаних средстава (хуманитарна помоћ) преко електронског фискалног уређаја, прикупљених од стране физичких лица, која се уплаћују на текући рачун удружења, а које Удружење пребацује на рачуне деце која се лече од тешких болести?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00614/2022-04 од 27.11.2023. год.)

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

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

Како наводите у допису, предметно Удружење грађана бави се хуманитарним радом (помоћ болесним и старим особама којима уплаћује новчана средства), с тим да прикупља новчана средства од физичких лица - уплатом на рачун удружења или прикупљањем готовине путем хуманитарних кутија.

Према томе, у конкретном случају, када предметно Удружење грађана новчана средства прикупљена на претходно наведен начин уплаћује на рачуне деце која се лече од тешких болести, односно болесних и старих особа, не постоји обавеза евидентирања преко електронског фискалног уређаја прикупљених, односно пренесених новчаних средстава, с обзиром да се прикупљање и пренос новчаних средстава не сматра прометом на мало у смислу члана 3. ЗФ.

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Уколико за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја микро правно лице, односно микро привредно друштво, ангажује физичко лице, да ли са њим мора да се заснује радни однос или може да ангажује физичко лице по уговору ван радног односа, односно да ли може да закључи уговор о допунском раду?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000307235 2023 10520 016 000 011 004 од 08.101.2023. 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 члана 15. Закона прописано је да правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја.

Чланом 16. став 1. Закона предвиђено је да се вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја правно лице, односно предузетник може поверити уговором у складу са законом, правном лицу или предузетнику, који је уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга.

Изузетно од става 1. овог члана, повезана правна лица могу поверити вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја свом повезаном правном лицу.

Наведене одредбе Закона (члан 16. ст. 1. и 2) не односе се на Народну банку Србије, банке, друштва за осигурање, даваоце финансијског лизинга, добровољне пензијске фондове, друштва за управљање добровољним пензијским фондовима, инвестиционе фондове, друштва за управљање инвестиционим фондовима, Централни регистар, депо и клиринг хартија од вредности, берзе, брокерско-дилерска друштва, факторинг друштва, платне институције и институције електронског новца.

Имајући у виду наведено, пре свега бисмо желели да укажемо да се поверавање вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја, у смислу члана 6. Закона, односи на ангажовање одређених правних лица, односно предузетника који морају бити уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга (нпр. рачуноводствене агенције и сл.), како би били у могућности да наведене послове обављају у складу са Законом.

Што се тиче начина на који може бити ангажовано физичко лице (од стране правног лица), које би непосредно радило на

пословима вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја тог правног лица, напомињемо да се у конкретном случају ради о питању које има облигационо-правни карактер и исто би требало детаљније уредити интерним актима (нпр. акт о систематизацији радних места или сл.) правног лица.

У сваком случају, а с обзиром да одредбама Закона није уређена обавеза да физичко лице буде ангажовано на обављању наведених послова искључиво по основу уговора о раду (нпр. на неодређено време са пуним радним временом), већ је остављена могућност правним лицима да конкретно питање детаљније уреде својим актима (члан 15. Закона), мишљења смо да нема сметњи да правно лице (посебно ако се ради о обвезнику који има мали обим пословних промена у току године) ангажује одређено физичко лице за послове вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја закључивањем одговарајућег уговора ван радног односа (нпр. уговор о допунском раду и сл.).

На крају, желимо да укажемо да су, сагласно члану 43. став 2. Закона, законски заступник, орган управљања и надзорни орган правног лица у складу са законом, односно предузетник, као и одговорно лице из члана 15. овог закона, односно одговорно лице из члана 16. став 4. овог закона, делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени, колективно одговорни за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању и консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима које сте изнели у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1.

Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У НОВЕМБРУ 2023. ГОДИНЕ

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о изменама Правилника о порезу на додату вредност	<i>Сл. гласник РС, бр. 96 од 2. новембра 2023.</i>
Правилник о изменама и допуни Правилника о одређивању царинских органа за царињење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	<i>Сл. гласник РС, бр. 99 од 10. новембра 2023.</i>
Правилник о пројектној документацији	<i>Сл. гласник РС, бр. 103 од 21. новембра 2023.</i>
Правилник о претходној студији изводљивости и студији изводљивости	<i>Сл. гласник РС, бр. 103 од 21. новембра 2023.</i>
Правилник о праћењу реализације и рационализацији капиталних пројеката	<i>Сл. гласник РС, бр. 103 од 21. новембра 2023.</i>
Правилник о систему за извештавање о стању јавног дуга аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе	<i>Сл. гласник РС, бр. 104 од 24. новембра 2023.</i>

ОСТАЛО	
УСКЛАЂЕНИ НАЈВИШИ ИЗНОСИ локалне комуналне таксе за држање моторних друмских и прикључних возила, осим пољопривредних возила и машина	<i>Сл. гласник РС, бр. 97 од 3. новембра 2023.</i>
ОДЛУКЕ о сврставању робе које је донео Комитет за Хармонизовани систем Светске царинске организације на 71. заседању марта 2023. године	<i>Сл. гласник РС, бр. 104 од 24. новембра 2023.</i>
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/2218 од 16. октобра 2023. године о сврставању одређење робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС, бр. 104 од 24. новембра 2023.</i>
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/1419 од 4. јула 2023. године о сврставању одређење робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС, бр. 104 од 24. новембра 2023.</i>
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/1420 од 4. јула 2023. године о сврставању одређење робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС, бр. 104 од 24. новембра 2023.</i>

УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2023/1427 од 4. јула 2023. године о сврставању одређење робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 104 од 24. новембра 2023.
---	--

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