

# ПРИВРЕДНИ САВЕТНИК

ЧАСОПИС ЗА РАЧУНОВОДСТВО И ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ

ПОСЛОВНИ УЗОРАК



11

Београд - 2022

# НОВА ИЗДАЊА ИЗ ОБЛАСТИ РАЧУНОВОДСТВА



Објављено је ново издање које је усаглашено са свим новим рачуноводственим прописима који се примењују од 2021. године, као и са важећом пореском регулативом.

Садржи обиље практичних примера и објашњења књижења пословних промена на рачунима новог контног оквира за привредна друштва, задруге и предузетнике, у складу са Правилником за микро правна лица и МСФИ за МСП.

Нови контни оквир који се примењује почев од састављања годишњег финансијског извештаја за 2021. годину, садржи значајан број нових троцифрених конта, као и промене садржаја ранијих рачуна.

Нарочито много измена има у рачуноводственом обухватању код микро правних лица и предузетника, јер нови Правилник за микро и друга правна лица садржи другачије норме у односу на правилник који се примењивао до краја 2020. године.

**Обим: 1568 страна**

**Цена: – 11.000 дин, са ПДВ, за претплатнике  
– 16.500 дин, са ПДВ за остала лица**

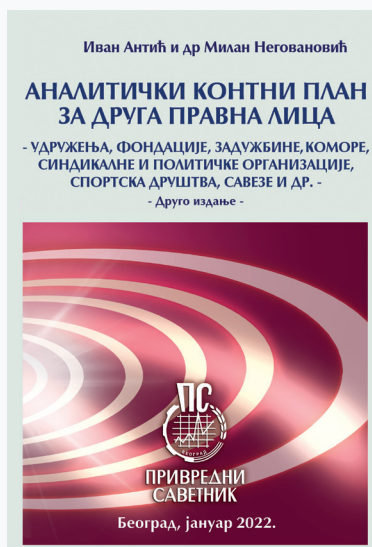
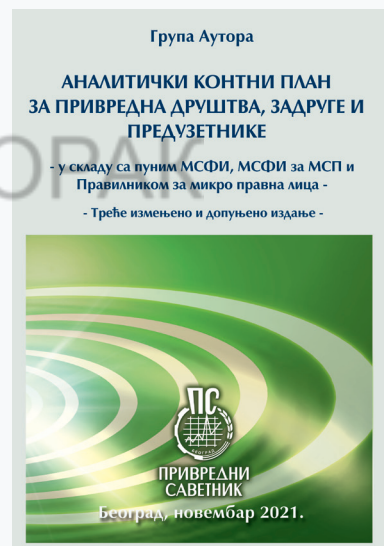
У објављеном новом издању Аналитичког контног плана дајемо предлог детаљнијег рашчлањавања прописаних троцифрених рачуна садржаних у контном оквиру на аналитичка и субаналитичка конта.

Предлог Привредног саветника увек је био широко прихваћен и масовно усвојен од стране великог броја домаћих привредних субјеката.

Садржински и формално, усклађен је са свим изменама рачуноводствене и пореске регулативе.

**Обим: 216 страна**

**Цена: – 2.500 дин, са ПДВ, за претплатнике  
– 3.850 дин, са ПДВ за остала лица**



Нови Закон о рачуноводству уважио је специфичности разних других правних лица и наставио да прописује да пословне књиге воде на њиховим специфичностима прилагођеном контном оквиру и финансијске извештаје презентују на посебним обрасцима за друга правна лица.

У новом издању, као и ранијих година, извршили смо детаљније рашчлањавање прописаних троцифрених рачуна Правилника о контном оквиру за друга правна лица и могу да га користе разне недобитне организације.

**Обим: 156 страна**

**Цена: – 2.000 дин, са ПДВ, за претплатнике  
– 3.080 дин, са ПДВ за остала лица**

РЕДАКЦИОНИ ОДБОР: Иван Антић, Снежана Анђић, Споменка Бабић, Ивана Бараћ, Вера Бјелица, мр Дејан Дабетић, др Тања Ђелић, Андрија Јовичић, Гордана Кесић, др Наташа Ковачевић, Милена Менковић, др Милан Неговановић, мр Живко Нешић, др Миленко Павловић, Милош Петровић, Бранка Радовић, Рада Радовић, Горан Савић, др Драгиша Слијепчевић, Ратомир Слијепчевић, др Милутин Срдић, др Славољуб Станић (председник), Ирина Стевановић-Гавровић, мр Миливоје Цветановић, др Ратомир Ћировић

ИЗДАВАЧ: ПРИВРЕДНИ САВЕТНИК, д.о.о., Београд, Булевар краља Александра бр. 86  
Поштански фах 345.

Текући рачуни: 205-5686-05, 170-900-30, 160-186875-14 и 220-135317-86

СЛУЖБА ОБЈАШЊЕЊА ПРОПИСА, тел.: 011-3209-600, e-mail: [pitanja@ps.co.rs](mailto:pitanja@ps.co.rs)

СЛУЖБА ПРЕТПЛАТЕ, тел.: 011-3209-630, e-mail: [pretplataps@privsav.rs](mailto:pretplataps@privsav.rs)

УРЕДНИК ПЕРИОДИЧНИХ ПУБЛИКАЦИЈА

Иван Антић, тел. 32-09-667

ЛЕКТОР

Саво Пешут

ДИРЕКТОР И ОДГОВОРНИ УРЕДНИК

др Ратомир Ћировић, тел. 32-09-660, e-mail: [privrednis@privsav.rs](mailto:privrednis@privsav.rs)

Адреса сајта на Интернету: [www.privsav.rs](http://www.privsav.rs)

## САДРЖАЈ:

Стр.

### АКТУЕЛНОСТИ И НОВИ ПРОПИСИ

|                                                                                                                                                                                                   |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Најновије измене у систему е фактура – др Милан Неговановић</b>                                                                                                                                | <b>—8</b> |
| 1. Измене у систему електронских фактура од 10. јуна 2022. године                                                                                                                                 | 5         |
| 2. Измене у систему електронских фактура од 27. маја 2022. године                                                                                                                                 | 7         |
| <b>Актуелности у вези са применом прописа о електронском фактурисању – др Милан Неговановић</b>                                                                                                   | <b>—8</b> |
| 1. Обавеза издавања авансног рачуна преко СЕФ када се промет десио у истом пореском периоду                                                                                                       | 8         |
| 2. Одбијање послате електронске фактуре – поступање издаваоца                                                                                                                                     | 9         |
| 3. Отказивање задужења у ЦРФ у случајевима издавања авансног рачуна и електронске фактуре преко СЕФ за које је дужник из јавног сектора претходно извршио плаћање по понуди/профактури            | 11        |
| 4. Електронске фактуре које су издате 7. јуна 2022. у периоду од 16–20 часова, а које су остале у статусу слања                                                                                   | 11        |
| 5. (Не)постојање идентификационе ознаке на електронској фактури                                                                                                                                   | 12        |
| 6. Валидност фискалног рачуна као рачуноводствене исправе за потребе књижења, права на одбитак претходног пореза и признавања расхода у пореском билансу                                          | 12        |
| 7. Промена у начину издавања фактура за обједињену наплату комуналних услуга                                                                                                                      | 13        |
| 8. Асигнација се, када је дужник корисник јавних средстава, спроводи кроз Централни регистар фактура                                                                                              | 15        |
| 9. Доступна је продукциона верзија система улазних фактура                                                                                                                                        | 15        |
| <b>Поступање са пореском пријавом ППП-ПД по службеној дужности за уплату доприноса без исплате зараде запосленима који немају радних сати у месецу за који је поднета пријава – Весна Боровић</b> | <b>16</b> |
| 1. Појединачна пореска пријава ППП-ПД по службеној дужности                                                                                                                                       | 17        |
| 2. Обавештење о поднетој пореској пријави ППП-ПД по службеној дужности                                                                                                                            | 17        |
| 3. Измењена појединачна пореска пријава ППП-ПД по службеној дужности у складу са чланом 40. ЗПППА                                                                                                 | 18        |
| 4. Самоиницијативно пријављивање доприноса на сразмерну најнижу основицу подношењем пријаве ППП-ПД по члану 1826 ЗПППА                                                                            | 20        |
| 5. Подношење опште пријаве ППП-ПД за уплату доприноса на сразмерну најнижу основицу социјалних доприноса                                                                                          | 21        |

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

|                                                                                                                     |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Електронско евидентирање обрачуна ПДВ у систему електронских фактура – Јована Стојановић</b>                     | <b>23</b> |
| 1. Субјекти који имају обавезу ЕЕО ПДВ                                                                              | 23        |
| 2. Почетак обавезне примене ЕЕО ПДВ                                                                                 | 26        |
| 3. Поступак, односно начин на који се врши ЕЕО ПДВ у СЕФ                                                            | 27        |
| <b>Рок за подношење захтева страног обвезника за рефакцију ПДВ истиче 30. јуна 2022. године – Јована Стојановић</b> | <b>30</b> |
| 1. Услови за остваривање права на рефакцију ПДВ                                                                     | 30        |
| 2. Поступак остваривања права на рефакцију ПДВ                                                                      | 32        |
| <b>Осигурање аутомобила и наплата накнаде штете – Тијана Павловић</b>                                               | <b>35</b> |
| 1. Оштећење путничког аутомобила услед удеса – настанак делимичне штете                                             | 35        |
| 2. Тотална штета – путничко возило неупотребљиво за даљу употребу                                                   | 38        |
| 3. Поправка и сервисирање возила евидентира се преко електронског фискалног уређаја                                 | 40        |

## ФИСКАЛИЗАЦИЈА

|                                                                                                                                                                              |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Питања и одговори у вези са Законом о фискализацији – Иван Антић и Горан Лазовић</b>                                                                                      | <b>41</b> |
| 1. Угоститељ је дужан да евидентира преко електронског фискалног уређаја продају сопственог производа – сладоледа на улици испред локала                                     | 41        |
| 2. Фискални рачуни за аванс и промет у случају девизне закупнине                                                                                                             | 41        |
| 3. Издавање „додатног“ рачуна правном лицу, односно обвезнику пореза на приходе од самосталне делатности уз фискални рачун – члан 198. ст. 6. и 7. Правилника о ПДВ          | 42        |
| 4. По фискалном рачуну „промет продаја“ може се „затворити“ више авансних рачуна                                                                                             | 42        |
| 5. По основу једног фискалног рачуна „аванс продаја“ може се издати више фискалних рачуна за промет                                                                          | 43        |
| 6. Не постоји обавеза издавања предрачуна у виду фискалног документа                                                                                                         | 43        |
| 7. Фискални рачун може да садржи податке о износу основице ПДВ, ако су написани другим фонтом и са мањом величином слова у односу на фронт којим су написани обавезни подаци | 44        |
| 8. Обвезник ПДВ као купац у малопродаји има право на претходни ПДВ из фискалног рачуна, ако приложени рачун има све податке из члана 42. став 4. Закона о ПДВ                | 44        |
| 9. Обвезник ПДВ као продавац у малопродаји има обавезу да дупло обрачуна ПДВ ако уз фискални рачун приложи рачун који има све податке из члана 42. став 4. Закона о ПДВ      | 44        |
| 10. Поклони мање вредности и рекламни материјал у малопродајном објекту – не постоји обавеза евидентирања преко електронског фискалног уређаја                               | 45        |

## РАЧУНОВОДСТВО

|                                                                                                                     |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Имовина и обавезе по основу уговора као основ за утврђивање прихода у складу са МСФИ 15 – др Ратомир Ћировић</b> | <b>46</b> |
| 1. Уводне напомене                                                                                                  | 46        |
| 2. Разлике између појмова „имовина по основу уговора“ и „потраживања од купаца“                                     | 46        |
| 3. Дефиниција појма „обавеза по основу уговора“                                                                     | 47        |
| 4. Признавање имовине и обавеза по основу уговора                                                                   | 47        |
| 5. Рачуноводствено евидентирање имовине и обавеза по основу уговора                                                 | 48        |
| 6. Примери рачуноводног евидентирања имовне и обавеза по основу уговора                                             | 48        |
| 7. Обезвређење имовине по основу уговора                                                                            | 51        |
| 8. Престанак признавања обавеза по основу уговора                                                                   | 52        |

СРП – Каталогизација у публикацији,  
Народна библиотека Србије, Београд, 658 + 657

ПРИВРЕДНИ САВЕТНИК: часопис за рачуноводство и пословне финансије/одговорни уредник др Ратомир Ћировић, – Год. 1, бр. 1 (1952)  
–. – Београд: Привредни саветник, а.д., 1952

– Предузеће за графичку делатност, трговину и производњу: „Графипроф“, Максима Горког 1а. – 27 цм

Доступно и на: [www.privsav.rs](http://www.privsav.rs) – Петнаестодневно

ISSN 0556-1590 – Привредни саветник

COBISS.SR-ID 16400642

## ГОДИШЊИ ОДМОР

|                                                                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Право запосленог на годишњи одмор – Снежана Анђић</b>                                                                         | 53 |
| 1. Препорука Владе Републике Србије за коришћење годишњег одмора из 2019. и 2020. године у 2021. и 2022. години                  | 53 |
| 2. Стицање права на коришћење годишњег одмора и утврђивање права на пун, односно сразмеран број дана годишњег одмора             | 53 |
| 3. Дужина годишњег одмора                                                                                                        | 55 |
| 4. Коришћење годишњег одмора у деловима                                                                                          | 56 |
| 5. Коришћење годишњег одмора за лица запослена на одређено време                                                                 | 57 |
| 6. Коришћење годишњег одмора за лица запослена са непуним радним временом                                                        | 57 |
| 7. Распоред коришћења годишњег одмора                                                                                            | 58 |
| 8. Накнада зараде за време коришћења годишњег одмора                                                                             | 59 |
| 9. Регрес за коришћење годишњег одмора                                                                                           | 60 |
| <b>Накнада штете за неискоришћени годишњи одмор и подношење пореске пријаве ППП-ПД у случају исплате накнаде – Весна Боровић</b> | 62 |
| 1. Накнада штете за неискоришћени годишњи одмор                                                                                  | 62 |
| 2. Подношење пореске пријаве ППП-ПД                                                                                              | 64 |

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ

|                                                                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Порез на добит по одбитку на дивиденде / уделе у добити које остварују нерезидентна правна лица – Душан Поповић</b> | 77 |
| 1. Појам дивиденде/удела у добити                                                                                      | 77 |
| 2. Опорезивање дивиденде/удела у добити из аспекта ЗПДПД                                                               | 78 |
| 3. Опорезивање дивиденди/удела у добити из аспекта УИДО                                                                | 79 |

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

|                                                                                          |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Питања и одговори у вези са избегавањем двоструког опорезивања – мр Дејан Дабетић</b> | 83 |
| 1. Електронске потврде о резидентности                                                   | 83 |
| 2. Опорезивање добити од пословања или ауторских накнада                                 | 84 |
| 3. Опорезивање капиталног добитка                                                        | 86 |
| 4. Опорезивање накнада директора                                                         | 87 |
| 5. Опорезивање услуга Влади (Државна служба)                                             | 88 |

## БУЏЕТСКИ КОРИСНИЦИ

|                                                                                                                                                                                    |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Годишњи одмор запослених у државним органима, органима аутономне покрајине, локалне самоуправе и јавним службама – Милена Менковић</b>                                          | 90 |
| 1. Препорука Владе Републике Србије за коришћење годишњег одмора због пандемије изазване Covidom-19                                                                                | 90 |
| 2. Услови за стицање права на пун, односно сразмеран годишњи одмор                                                                                                                 | 91 |
| 3. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање дужине годишњег одмора                                                                                                            | 91 |
| 4. Коришћење годишњег одмора у деловима                                                                                                                                            | 95 |
| 5. Накнада плате (зараде) за време годишњег одмора                                                                                                                                 | 95 |
| 6. Шта чини основицу за обрачун накнаде за годишњи одмор                                                                                                                           | 95 |
| 7. Накнада штете за неискоришћени годишњи одмор за запослене у државним органима, органима аутономне покрајине, јавним службама, јавним агенцијама и порески третман накнаде штете | 96 |
| 8. Регрес за годишњи одмор                                                                                                                                                         | 97 |

## МИШЉЕЊА НАДЛЕЖНИХ ОРГАНА

|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| Мишљења надлежних органа у вези са применом прописа | 98  |
| ПДВ                                                 | 98  |
| Фискализација                                       | 101 |
| Рачуноводство                                       | 110 |
| Обједињена мишљења                                  | 116 |

## АКТУЕЛНИ ПОДАЦИ

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| Актуелни подаци – Весна Боровић | 119 |
|---------------------------------|-----|

ПОСЛОВНИ УЗОРАК

## НАЈНОВИЈЕ ИЗМЕНЕ У СИСТЕМУ Е ФАКТУРА

У овом тексту дајемо приказ измена у систему електронских фактура које су извршене након објављивања претходног броја часописа. Дајемо их редоследом обрнуте хронологије – прво су наведене измене извршене у првој половини јуна, а затим оне с краја маја ове године.

### 1. Измене у систему електронских фактура од 10. јуна 2022. године

Министарство финансија је 10. јуна 2022. год. на адреси <https://www.efaktura.gov.rs/> поново објавило обавештење о још једном циклусу измена у систему електронских фактура (СЕФ).

Министарство је објавило и два нова документа: детаље у вези са новом хитном исправком 2.4. и ново ажурирано интерно техничко упутство (верзија од 10. јуна 2022.) који се са наведеног сајта могу преузети у ПДФ облику.

Извршено је **укупно 37 измена**, и то:

**Додат је механизам за регистрацију новог администраторског корисника за компанију у ЦРФ.** Уколико је путем СЕФ-а аутоматски креиран налог за компанију, на ЦРФ до сада није било могуће приступити тако креираном налогу без корисничког имена и лозинке. Додат је механизам помоћу којег корисници директно са СЕФ могу да креирају администраторски налог на ЦРФ. Наведена измена је приказана на страници 233. Интерног техничког упутства.

**Лабела „Број модела“ промењена је у „Број модела позива на број“.** Промењен је назив лабеле „Број модела“ у „Број модела позива на број“ на графичком интерфејсу, на приказу излазне фактуре. Наведена измена је описана на страници 211. Интерног техничког упутства.

**Додат је механизам за ажурирање података о компанији.** Корисници имају могућност да ажурирају податке о својој компанији на основу података у одго-

варајућим регистрима. Наведена измена је приказана на страници 236. Интерног Техничког Упутства.

**Додата је валидација матичног броја и пореског идентификационог броја (ПИБ) у XML-у.** Додата је валидација матичног броја (МБ) и пореског идентификационог броја компаније (ПИБ) приликом слања фактуре путем АПИ сервиса. У новој верзији потребно је да подаци о матичном броју и пореском идентификационом броју компаније буду у складу са прилагођеном применом стандарда. Из тог разлога потребно је скренути пажњу корисницима и систем интеграторима да ускладе наведене податке са прилагођеном применом стандарда.

**Додата је политика приватности на страници за пријаву.** Кликком на линк „Правила заштите приватности“ на почетној страници СЕФ корисници могу да отворе и прочитају политику приватности портала система електронских фактура.

**Додата је валидација за позив на број у XML-у.** Додата је валидација позива на број приликом слања фактуре путем АПИ сервиса. У новој верзији потребно је да податак о позиву на број буде у складу са прилагођеном применом стандарда. Из тог разлога потребно је скренути пажњу корисницима и систем интеграторима да ускладе наведени податак са прилагођеном применом стандарда.

**Измењен је назив одељка „Пореске категорије“ у „Основ за ослобођење/изузеће од ПДВ-а“.** Назив одељка „Пореске категорије“ је измењен у „Основ за ослобођење/изузеће од ПДВ-а“. Наведена измена је приказана на стр. 207. и 208. Интерног Техничког Упутства.

Омогућено је сторнирање одбијене фактуре. Омогућено је да пошиљалац сторнира фактуру коју је послао примаоцу, не само након његовог одобравања исте, већ и након одбијања.

Пре измена у СЕФ које су извршене 10. јуна 2022., уколико је прималац одбио послату електронску фактуру (укључујући и остале документе као што су авансни рачун, књижно одобрење и књижно задужење), издавалац није имао могућност да изврши сторнирање одбијеног излазног документа. Сторнирање фактуре и другог излазног документа је до 9. јуна 2022. било могуће једино за електронске фактуре које су, након слања, прихваћене од стране примаоца.

Последњим изменама у систему од 10. јуна 2022. операција сторнирања фактуре може да се изврши и у случају отказивања, тј. неприхватања фактуре од стране примаоца.

*Отказивање фактуре (и другог излазног документа)* издавалац може да изврши за документе са статусом „Послато“ или „Слање“. Помоћу ове команде корисник може отказати документ који је у статусу „Послат“, као и документ који је дужи од 15 минута у статусу „Слање“. Ова опција је на располагању уколико прималац документа исти није прихватио нити одбио (у супротном не може се извршити отказивање, већ сторнирање).

Уколико корисник приликом покушаја слања документа добије статус „Грешка приликом слања“, исти документ може покушати да поново пошаље одабиром опције „Пошаљи документ“, односно да откаже слање документа одабиром опције „Откажи“.

Након отказивања документ и даље остаје на порталу и код издаваоца и код примаоца са назнаком да је отказан. Могуће је издати нови документ под истим именом као и отказани. У том случају се код примаоца документа појављује додатак да је у питању дупликат.

*Сторнирање фактуре (и другог излазног документа)*. Након што је фактура одобрена или одбијена од стране примаоца, кориснику је уместо опције „Откажи“ доступна опција „Сторнирање“. Сторнирање се може извршити за излазне документе које је прималац одбио или прихватио<sup>1</sup>.

Сторнирани документ и даље остаје на порталу и код издаваоца и код примаоца, а добија назнаку да је сторниран. Систем не омогућава издавање новог документа под идентичним бројем под којим је био креиран сторнирани документ. Међутим, могуће је, на стари број фактуре, извршити додавање суфикса или префикса или коришћење другог писма (латиница уместо ћирилице и обратно) ако у фактури, поред бројчаних, постоје и словне ознаке.

Сторнирање фактуре у СЕФ је технички чин који се обавља преко апликације за размену еФактура и приликом истог, по нашем мишљењу, треба поступити у складу са чланом 44. Закона о ПДВ. Више о томе пишемо у другом чланку у овом броју часописа

о актуелним питањима у вези са еФактурисањем (у тачки посвећеној поступању издаваоца у случају одбијања фактуре).

#### Остале исправке извршене 10. јуна 2022. су:

1. Коригован текст за пореску категорију „Е“ на ПДФ приказу фактуре – приказује се следећи садржај: „Пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза по Закону о ПДВ“;

2. Основ за ослобођење/изузеће од ПДВ-а „ПДВ-РС-61“ је из пореске категорије Z премештен у пореску категорију О;

3. Коришћена је погрешна адреса компаније на ПДФ;

4. Уклоњен је податак о поштанском броју за буџетске кориснике, пошто исти не постоји у регистру КЈС у Трезору;

5. Одбијање Књижног одобрења/задужења на страни примаоца није ажурирало износе на изворној фактури на ЦРФ;

6. Пошиљалац фактуре није могао да скине ПДФ;

7. Решавање грешке „Inactive authorization code received from token request“;

8. Губило се дугме за преузимање фајла, када је документ послат са прилогом;

9. Калкулација ПДВ-а није била тачна када је наведен више од једног производа;

10. Није се приказивала коректна порука грешке на страни пошиљалоца када се прави Књижно одобрење/задужење за фактуру из претходног периода која није на ЦРФ;

11. Није био добар template за email cancel (е-маил за отказивање фактуре);

12. Склоњена је валидација за период између датума промета и датума доспећа;

13. Решен је проблем са генерисањем дуплих записа фактура на страни примаоца;

14. Скинут је лимит на дужини назива и цене по јединици мере код додавања новог производа у шифарник производа;

15. Неке категорије ослобођења од ПДВ-а нису се приказивале исправно на ПДФ;

16. Пошиљалац није могао да види комплетан број аванса у секцији аванси;

17. Кад се преко АПИ шаље ХМЛ са идентификатором објекта, он није приказиван на детаљима фактуре и у ПДФ;

18. Линк за авансе регистроване на СЕФ није радио;

19. Није се приказивао износ у детаљима документа за Б2Б фактуре;

20. Корисник је могао да додаје аванс са истим бројем два пута;

21. Фактуре у статусу „Нова“ се нису приказивале у листи излазних фактура;

22. Датум плаћања на коначном рачуну који се односи на датум плаћања аванса се померао за један дан, кад се ради преко АПИ-ја;

<sup>1</sup> У ажурираној верзији интерног техничког упутства МФИН – верзија од 10.6.2022. којем смо последњи пут приступили 11.6.2022 у 19.51h пропуштено је да се наведе да се сторнирање може извршити и у случају одбијања излазног документа, иако је могућност оперативна у систему и помиње се у документу о детаљима нових хитних измена 2.4.

23. Грешка код референцирања књижног одобрења/задужења на фактуру која је у ЦРФ, а није у СЕФ;

24. Износ фактуре је био –1 после асигнације или отказивања асигнације;

25. На збирној евиденцији ПДВ, ПДВ није добро обрачунат ако основица садржи цифру 2;

26. Стајала је погрешна порука грешке код излазне фактуре у статусу „Нацрт“;

27. Омогућен је унос броја рачуна пошиљаоца без ограничења броја карактера;

28. Измењена је логика код генерисања УБЛ-а за матични број буџетских корисника;

29. Омогућено је додавање аванса код појединачне евиденције ПДВ.

Скрећемо пажњу на тачку 18. наведеног списка исправки у којој стоји да је извршена исправка непостојања линка ка авансним рачунима који су регистровани у СЕФ. До момента закључења овог броја часописа, више пута смо на демо верзији то покушавали да проверимо, али нисмо успели да се уверимо да се аутоматски успоставља линк ка авансним рачунима који су евидентирани у СЕФ. Док се овај недостатак не отклони, потребно је, приликом ручног креирања еФактуре (за промет који је делимично или авансно плаћен) податке из регистрованог авансног рачуна у одговарајућа поља унети ручно. Тада ће систем извршити исправно повезивање фактуре и авансног рачуна и тачно обрачунати разлику за плаћање и разлику ПДВ.

## 2. Измене у систему електронских фактура од 27. маја 2022. године

На сајту <https://www.efaktura.gov.rs/> 27. маја 2022. год. Министарство финансија објавило је детаље о новој хитној исправци (СЕФ) под ознаком 2.3.

Том приликом Министарство је објавило ажурирано интерно техничко упутство (верзија од 27. маја 2022. год<sup>2</sup>) и ажурирану спецификацију прилагођене примене стандарда EN 16931-1.

Овим путем извршена је **укупно 21 измена**, и то:

- **Додато филтрирање по статусу „Слање“ на приказу свих фактура пошиљаоца, на корисничком интерфејсу.** Овим је омогућено да корисник приликом филтрирања листе излазних докумената може изабрати и статус „Слање“ и добити приказ фактура које су тренутно у процесу слања (детаљи: ИТУ, стр. 198);

- **Омогућено је отказивање фактуре у статусу „Слање“.** Овим је у СЕФ омогућена акција „Откажи“ на фактури која је дуже од 15 минута у статусу „Слање“ (детаљи: ИТУ, стр. 202);

- **Увоз излазних фактура отпремањем UBL датотеке** – Промењен је „Response body“ у примеру методе на страници 35. ИТУ;

- **Увоз излазног UBL документа** – Промењен је „Response body“ у примеру методе на страници 37. ИТУ;

- **Компоненте – шеме – MiniInvoiceDto** – Проширена је „Properties“ листа purchaseInvoiceId параметром на страници 119. ИТУ.

### Остале исправке:

- Додат је податак о ЈБКЈС за пошиљаоца и примаоца на ПДФ-у;

- Количина у детаљима фактуре – дозвољене су сада децималне вредности;

- Омогућено да се преко API-а пошаље TaxTotal и без TaxSubtotal;

- Исправљено је приказивања датума на ПДФ-у, уколико је време слања после 23:00;

- Додате информације везане за детаље ПДВ ставки кад се користи API;

- Омогућено је књижно одобрење/задужење за фактуру која је искористила ИД са претходне отказане фактуре;

- Омогућено је слање књижног задужења са количином већом од 9999;

- Омогућен је унос децимала код процентуалних вредности попушта;

- Омогућено је ажурирање контакта компаније у подешавањима;

- API позив за враћање листе ID-а фактуре проширен на све статусе фактуре;

- Омогућено је отварање документа у статусу „Слање“;

- Ажурирана је рекапитулација аванса на корисничком интерфејсу и ПДФ-у, уколико корисник креирану фактуру кроз кориснички интерфејс пошаље путем API-а као XML;

- Омогућено је да корисник унесе датум промета из претходног периода као датум почетка основа ослобађања од ПДВ-а на корисничком интерфејсу;

- Измене приказа авансног рачуна на ПДФ-у: i. „Датум доспећа“ измењен је у „Датум авансне уплате“, ii. „Укупно за плаћање“ измењено је у „Износ авансне уплате за ПДВ“, iii. Уклоњено: Умањена основица – стопа 10%, iv. Уклоњено: Укупно ПДВ умање за авансе – стопа 10% и v. Уклоњено: Укупно за уплату;

- Омогућено је креирање фактуре која се референцира на авансну фактуру из претходног периода или није у СЕФ-у;

- Омогућена је регистрација више субјеката за пореске пуномоћнике.

**И након извршених исправки и допуна у мају и јуну ове године систем еФактура и даље садржи значајан број багова и неусаглашености, па се могу очекивати његове даље измене и допуне у наредном периоду.**

2 Не препоручујемо коришћење ове верзије упутства (сем ако корисник не жели да се детаљније упозна са одређеном изменом) јер је након ње издата нова верзија о којој смо писали у тачки 1. овог чланка.

## АКТУЕЛНОСТИ У ВЕЗИ СА ПРИМЕНОМ ПРОПИСА О ЕЛЕКТРОНСКОМ ФАКТУРИСАЊУ

У овом тексту приказани су актуелни проблеми у вези са применом прописа о електронском фактурисању и наше виђење њиховог превазилажења. Форма чланка су одговори на питања која су корисници најчешће постављали у вези са радом у СЕФ, а која нису обрађивана у нашим претходним текстовима на ову тему.

### 1. Обавеза издавања авансног рачуна преко СЕФ када се промет десио у истом пореском периоду

Закон о електронском фактурисању по многим питањима, на жалост, није усаглашен са Законом о ПДВ и Правилником о ПДВ. У току јуна најављено је објављивање Објашњења Министарства финансија у вези са применом оба Закона, а најављене су и измене и допуне прописа о ПДВ, како би се извршило њихово хармонизовање.

Чланом 165. Правилника о ПДВ је дозвољено да када обвезник ПДВ у истом пореском периоду прими авансну уплату и изврши промет добара и услуга за који је примио авансну уплату, у том случају нема обавезу издавања рачуна по основу примљене авансне уплате, већ само рачуна за извршени промет добара и услуга.

Међутим, за разлику од прописа о ПДВ, који дозвољавају могућност да у случају када се примљени аванс и извршени промет добара и услуга десе у истом пореском периоду обвезник ПДВ нема обавезу да изда авансни рачун, већ само рачун, Закон о електронском фактурисању и пратећи прописи нису предвидели такву могућност.

На вебинару који је организовало Министарство финансија 21. априла 2022. године, који је био посвећен новим функционалностима у систему електронских фактура (и чији је снимак доступан на адреси <https://www.efaktura.gov.rs/tekst/345/vebinari.php>), представник овог Министарства је на постављено питање одговорио да неће постојати обавеза издавања еАвансног рачуна

када се промет добара и услуга деси у истом пореском периоду. Међутим, убрзо након тога Министарство финансија је променило првобитни незванични став у правцу да ће ипак постојати обавеза издавања авансног рачуна преко система електронских фактура, па чак и када се промет деси у истом пореском периоду, из тог разлога што прописима из области електронског фактурисања није предвиђено такво изузеће.

Последишно, у тренутном окружењу СЕФ за примљени аванс субјект еФактурисања има обавезу да преко система електронских фактура изда авансни рачун, и то чак и у ситуацији када је у истом пореском периоду за обрачунавање ПДВ (календарски месец или тромесечје) извршен промет добара или услуга.

У образложењу приликом усвајања Закона о електронском фактурисању наведено је да се њиме желе постићи следећи циљеви: смањење трошкова у обради и чувању фактура, повећана наплата ПДВ, ефикаснија пореска контрола, смањење административног терета услед обраде фактура, убрзање пословних процеса и аутоматизација обраде фактура.

Увођењем обавезе издавања авансног рачуна у ситуацији када је у истом периоду извршен промет, чиме се суспендују одређене привилегије које постоје у прописима о ПДВ, овај Закон функционише у супротности са прокламованим циљевима да се њиме постигне смањење административног терета услед обраде фактура и убрзање пословних процеса. У том смислу смо надлежном Министарству поднели предлог да прописи о е фактурисању, у овом домену, усагласе са прописима о ПДВ.

Да ли ће то бити извршено у овом моменту није познато и тренутно за сваки примљени аванс од субјекта са којим постоји обавеза размене електронских фактура издавалац има обавезу издавања електронског авансног рачуна преко СЕФ, независно од чињенице што ће можда испуњење уговорне обавезе и реали-

зација промета добара и услуга по том авансу бити у истом пореском периоду. Након извршеног промета издаје се електронска фактура и повезује се са авансним рачуном.

Када се издаје коначан рачун, систем омогућава повезивање са авансним рачуном тако што се у одговарајуће поље (говоримо о ручном уносу података) унесе број евидентираниог авансног рачуна.

Међутим, у моменту закључења овог броја систем није вршио тачно и правилно преузимање података из авансног рачуна у коначни рачун и не врши правилан испис података о износу за плаћање, авансном и коначном ПДВ и слично. Док се тај програмски недостатак не отклони, податке у одговарајући број авансног рачуна потребно је ручно уносити у празна поља која се налазе испод броја конкретног авансног рачуна. Након ручног уноса финансијских података, систем тачно и правилно рачуна и приказује финансијске податке у коначном рачуну<sup>1</sup>.

## 2. Одбијање послате електронске фактуре – поступање издаваоца

Добили смо више питања о томе шта је основ за одбијање електронске фактуре послате преко СЕФ и како издавалац треба да се понаша у ситуацији када је фактура одбијена. У доста случајева фактуре су одбијене из одређених формалних разлога, као што су: код примаоца из јавног сектора не види се исправан ЈБКС, погрешно је наведен датум доспећа, прималац одбија авансну фактуру да не би био дупло задужен у ЦРФ. . .

Наводимо два случаја питања као илустрацију (мада њима листа није исцрпљена и овај одговор покрива шири спектар ситуација одбијања фактуре, а не само на ова два из питања):

- Молимо вас да нам кажете како поступити у следећој ситуацији: електронска фактура је одбијена од стране купца, а као разлог је наведено да не садржи ЈБКС. Тај број се аутоматски генерише и није нам јасно како га буџетски корисник не види, али је фактура сада у статусу одбијена. Како сада поступити? Да ли се постојећа фактура у нашем систему сторнира и издаје нова и та нова се поново региструје преко портала СЕФ? У нашем случају та фактура би била идентична претходној, само би у папирној форми садржала поред ПИБ и матични број, а још и ЈБКС.

- С обзиром на то да према Правилнику о елементима електронске фактуре датум доспећа није обавезан елемент, да ли околност да је погрешан датум доспећа може бити основ за одбијање ефактуре и како издавалац треба да се понаша у том случају (сторнирање одбијене па издавање нове фактуре и сл)?

Законом о електронском фактурисању је у члану 10. прописан рок за прихватање или одбијање фактуре, али нису прописани разлози када прималац може извршити одбијање фактуре. Ти разлози су интерна

ствар примаоца фактуре који има право да самостално или у договору са издаваоцем одлучује да ли ће издати фактуру прихватити или одбити.

У том смислу, уколико издата фактура садржи одређени формални недостатак и грешку, није забрањено да прималац исту може одбити из тог разлога.

Најједноставнији поступак би био да прималац претходно контактира издаваоца и обавести га о овом формалном пропусту, па да затим издавалац преко система електронских фактура изврши отказивање послате фактуре, након чега издавалац издаје нову фактуру у којој је исправљена рекламирана грешка. У случају отказивања првобитно послате фактуре СЕФ дозвољава издавање нове фактуре под истим бројем као што је био број отказане, с том разликом да ће код издаваоца таква фактура добити ознаку дупликат, док се код издаваоца додатак да је дотична фактура дупликат у тренутној верзији апликације не појављује.

До 9. јуна 2022. год. није постојала могућност сторнирања одбијене фактуре, већ је сторнирање могло да се изврши само за фактуру која је прихваћена.

Међутим, од 10. јуна 2022. СЕФ дозвољава сторнирање и одбијене електронске фактуре, што смо навели у посебном чланку у овом броју часописа. Захваљујући томе, од овог датума постоји и могућност сторнирања не само након прихватања, већ и у случају одбијања фактуре, а због уочавања одређене грешке и потребе за њеном исправком.

У случају да је извршено сторнирање издате фактуре, па издавање нове, систем не дозвољава да се нова фактура изда по истим бројем као сторнирана (појављује се упозорење да број фактуре већ постоји), већ мора да се изда под другим бројем фактуре.

Уколико постоји потреба бројчаног повезивања сторниране и нове фактуре, то се може постићи тако да се на број сторниране фактуре дода одређени префикс или суфикс. Примера ради, ако је сторнирана фактура под бројем 111/2022, нова фактура којом се исправља, односно замењује сторнирана може се издати под бројем 111/2022КОР.

Ако је одбијена и сторнирана фактура имала у свом називу део написан ћириличним (или латиничним) писмом, нова фактура може да се изда под истим бројем, с тим да текстуални део фактуре садржи иста слова и ознаке као сторнирана али на супротном, тј. латиничном (или ћириличном) писму. Нпр., ако је издата фактура под бројем БГ 2022/15, која је одбијена и сторнирана, у тренутној продукцији, може се издати нова заменска фактура под бројем BG 2022/15.

Када се одбијена фактура сторнира, у систему се њен статус мења из одбијена у сторнирана. У случају сторнирања и издавања нове корективне фактуре треба поступити на начин прописан чланом 44. Закона о ПДВ (више о томе у наставку одговора).

Која од наведених опција ће се користити остављено је договору између учесника у промету, као и интерној одлуци примаоца фактуре.

Што се тиче поступања издаваоца електронске фактуре коју је прималац одбио, оно није ближе прописано Законом о електронском фактурисању и

<sup>1</sup> У документу Министарства финансија о детаљима нове хитне исправке СЕФ 2.4 од 10. јуна 2022. у тачки 18. наведена је исправка која се тиче тога да линк за авансе регистроване у СЕФ није радио. До момента закључења овог броја, у демо верзији система, нисмо успели да се уверимо да је ова исправка извршена.

пратећим прописима. Како ће се поступити зависи од конкретних разлога одбијања, да ли је разлог одбијања основан или неоснован и какву одлуку је поводом тога донело овлашћено лице издаваоца.

У случају одбијања прималац је обавезан да у поље за коментар унесе разлог одбијања који ће код издаваоца видети видљив уз ту фактуру. На основу тамо наведених информација, као и на основу додатних информација које треба прибавити телефоном, мејлом или на други начин (ако коментар о одбијању није довољан за разумевање), одговарајуће лице издаваоца одлучује да ли је разлог за одбијање издате фактуре основан или није основан, да ли је прихватљив или неприхватљив и да ли ће се одбијање уважити или не и како ће се у конкретном случају даље поступити.

Ако је одбијање неосновано (из разлога што су добра и услуге испоручени/пужени у складу са уговорним клаузулама, на време и у одговарајућем квалитету, а послата фактура је формално и садржински исправна и не садржи никакву грешку у погледу цене, количине, вредности, описа, идентификационих података и сл.) издавалац није дужан да врши било какву корекцију послате фактуре.

Ако сматра да је одбијање неосновано, издавалац може покренути поступак наплате потраживања извршним, односно судским путем. У складу са чланом 8. Закона о електронском фактурисању, електронска фактура, у складу са законом којим се уређује поступак извршења, представља веродостојну исправу ако је од стране издаваоца електронске фактуре или информационог посредника у његово име послата примаоцу електронске фактуре преко система електронских фактура. Према члану 10. став 5. истог Закона електронска фактура сматра се достављеном у тренутку издавања у складу са овим законом. Другим речима, за покретање извршно-судског поступка, прихватање фактуре од стране примаоца није потребан чин. Довољно је да је издавалац издао фактуру, што подразумева да ју је послао примаоцу преко система е фактура. Остаје да се судска пракса прилагоди овим новим околностима.

Чланом 40. Закона о извршењу и обезбеђењу прописано је да се решење о извршењу доноси на основу извршне или веродостојне исправе. У складу са чланом 52. став 2. тачка 3) истог закона, рачун са отпремницом или другим писменим доказом о томе да је извршни дужник обавештен о његовој обавези сматра се веродостојном исправом за сврху доношења решења о извршењу на основу веродостојне исправе. Додатно, чланом 53. овог закона веродостојна исправа подобна је да се на основу ње донесе решење о извршењу на основу веродостојне исправе ако садржи податке о извршном повериоцу и извршном дужнику и предмет, врсту, обим и доспелост обавезе извршног дужника. Електронска фактура се увек може одштампати и предочити као писмени доказ, а и биће доступна и на самом порталу у прописаним роковима чувања (трајно, минимум 10 година).

У случају неоснованог одбијања издавалац треба на основу издате а неприхваћене фактуре, да књижи потраживање, приход, обавезу за ПДВ, излаз залиха и

трошкове продате робе (или друге пратеће расходе). На крају извештајног периода, тј. приликом састављања финансијских извештаја издавалац цени наплативост потраживања и потребу за вршењем исправке или отписа потраживања услед околности да издавалац није прихватио фактуру, чиме се изјаснио да највероватније нема намеру да је плати.

Уколико сматра да је фактура одбијена из објективних и основаних разлога јер, нпр., садржи одређену грешку (формалну или садржинску), издавалац може преко СЕФ издати нову фактуру. Као што смо истакли, сторнирање, у смислу прописа о електронском фактурисању, није било могуће до 9. јуна 2022., али га од 10. јуна 2022. систем ипак дозвољава. Нова заменска фактура за одбијену сторнирану не може да се изда под истим бројем као одбијена, али додавањем префикса или суфикса уз број одбијене фактуре на број нове фактуре или задржавањем истог текстуалног тела у броју фактуре са променом писма (ћирилица уместо латинице или обрнуто) може се направити повезница између њих.

По нашем мишљењу, издавање нове електронске фактуре, као замене за одбијену погрешну фактуру, када је очито да није извршен никакав нови промет добара и услуга, јесте сторнирање фактуре (ради исправљања грешке) и у смислу Закона о ПДВ. То јест, може се поступити на начин предвиђен тим чланом, тј. од купца прибавити документ о некоришћењу претходног пореза или корекцији коришћења претходног пореза на основу одбијене фактуре. Предметни документ у садашњем облику СЕФ није могуће доставити преко овог система, већ у штампаном или електронском облику изван СЕФ. Затим се преко СЕФ издаје нова заменска фактура уз коју треба додати напомену да се истом замењује одбијена и сторнирана фактура. Треба ставити број и датум првобитне фактуре и остале информације битне за наглашавање да није настао нови промет. Примера ради, у нови рачун додаје се напомена „Овим рачуном се замењује претходно издати рачун бр. \_\_\_\_ чији је датум издавања \_\_\_\_ који је одбијен и сторниран због \_\_\_\_”.

Издавалац и прималац треба да књиже само нову заменску фактуру (која није издата за нови промет, већ као корекција због грешке), а првобитну фактуру која је због одређене грешке одбијена и сторнирана не треба књижити, а ако је књижена, одбијену фактуру треба интерно сторнирати у пословним књигама и другим евиденцијама издаваоца и примаоца.

Ако напомена на новој фактури није довољна за сагледавање разлога исправке, препоручујемо да се направи нека службена белешка о околностима издавања нове фактуре, како би у случају пореске контроле надлежном органу могле да се докажу и документују усмене тврдње и на поуздан начин образложе разлог и повод извршеног поступања. Најважнија околност је та да нису извршена два промета и да зато ПДВ не треба да буде два пута обрачунат, а пореске чињенице треба да се утврђују, пре свега, на основу суштине, а не само на основу форме (фамозно начело фактицитета из ЗПППА).

### 3. Отказивање задужења у ЦРФ у случајевима издавања авансног рачуна и електронске фактуре преко СЕФ за које је дужник из јавног сектора претходно извршио плаћање по понуди/профактури

10. јуна 2022. на сајту о е фактурама надлежно Министарство је објавило следеће обавештење:

**„Инструкција за све кориснике јавних средстава који воде своје подрачунае у оквиру консолидованог рачуна трезора Републике Србије и своја плаћања извршавају у оквиру платног система Управе за трезор:**

Приликом плаћања по профактури (понуди) неопходно је користити шифру плаћања 290 – друге трансакције, а у позиву на број одобрења **обавезно** је навести **тачан** број профактуре (понуде).

**Инструкција за издавање електронске фактуре/авансне фактуре плаћене на основу профактуре (понуде):**

Издавалац електронске фактуре/авансне фактуре у обавези је да у одговарајуће поље у систему електронских фактура (број наруџбенице/број фактуре/број понуде) унесе број профактуре (понуде) **идентичан** ономе на основу које је извршено плаћање.

**Инструкција за операцију отказа задужења дужника:**

Издавалац електронске фактуре (поверилац) у обавези је да у централном регистру фактура изврши операцију отказа задужења дужника, како се исти не би поново задужио за износ који већ измирен по претходно издатој профактури (понуди).

**Важна напомена: Операција отказа задужења дужника у централном регистру фактура, не производи никакво дејство на издату електронску фактуру у Систему електронских фактура.**

Слично обавештење издато је 6. маја 2022. год. (о њему смо писали у ПС 10/2022, стр. 21–22), а додатни моменат је да корисник е фактура, који је поверилац у комерцијалној трансакцији са субјектом јавног сектора који плаћање врши преко платног система Трезора, треба да након издавања авансне фактуре, односно фактуре преко СЕФ у ЦРФ изврши отказивање задужења дужника из јавног сектора. Операција отказа задуживања дужника у ЦРФ коју врши поверилац је обавезна, како се његов дужник не би поново задужио за износ који је претходно платио по раније издатој понуди/профактури. У самом СЕФ издавалац фактуре не треба да врши никакве корективне радње јер отказивање задужења у ЦРФ не производи никакво правно дејство и не оставља никакве последице у систему електронских фактура.

Све остало остаје исто како је наведено у претходној инструкцији од 6. маја 2022. год. – приликом плаћања по понуди/профактури користи се шифра 290, а у позив на број одобрења платилац уписује број понуде/предрачуна, поверилац приликом издавања авансне и коначне фактуре обавезно мора у одговарајуће поље у СЕФ да унесе број понуде/профактуре/наруџбенице, обавезно се у СЕФ издају и авансни и коначни рачун итд.

### 4. Електронске фактуре које су издате 7. јуна 2022. у периоду од 16–20 часова, а које су остале у статусу слања

8. јуна 2022. год. на адреси <https://www.efaktura.gov.rs/> Министарство је објавило следеће обавештење корисницима система електронских фактура:

**„Поштовани, уколико сте дана 07.06.2022. године у периоду од 16.00 до 20.00 имали проблем приликом слања фактура, на начин да су ваше излазне фактуре остале трајно у статусу "слање" неопходно је да поновите слање ових фактура.**

Уколико сте овакве фактуре у међувремену отказали, молимо Вас да поново креирате исте фактуре и да их пошаљете путем Система електронских фактура“.

Према томе, уколико је издавалац преко система електронских фактура (СЕФ) издао електронску фактуру 7. јуна 2022. год. у периоду од 16–20 часова и иста није примљена од стране примаоца, већ је остала у статусу „слање“, потребно је да издавалац поново пошаље такву фактуру.

Издавање поновљене фактуре врши се под другим бројем фактуре (није могуће са истим бројем као првобитна), с тим да издавалац може (није обавезно) на број фактуре која је остала у статусу слање додати одређени суфикс или префикс како би се ове две фактуре на тај начин повезале уколико евентуално треба да се докаже да нису извршена два промета добара и услуга, па да се из тог разлога не би два пута обрачунао ПДВ. Првобитно издату фактуру, која је остала у статусу слање, прималац није ни примио, ни видео на порталу еФактура, па сматрамо да није потребно прибављати било какав документ о некоришћењу, односно исправци претходног пореза у смислу члана 44. Закона о ПДВ. На свом примерку поновљене фактуре може се додати напомена или службена белешка да се нова фактура издаје услед техничког проблема у самом СЕФ који је 7. јуна 2022. у периоду од 16–20 часова онемогућио да издата фактура буде прослеђена примаоцу и трајно је остала у статусу слање.

Друга могућност је да издавалац изврши отказивање фактуре која је остала у статусу слање. Уколико се изврши отказивање фактуре, могуће је поновљену фактуру издати под истим бројем као и првобитну. Тада у систему код примаоца нова фактура добија додатак да је дупликат, док се код издаваоца не појављује индикација о дупликату. Након отказивања креира се и издаје нова фактура и поступа се на начин наведен у претходном пасусу.

Издавалац у пословним књигама и ПДВ евиденцији треба да књижи само нову фактуру коју је издао и коју је прималац примио, док првобитна фактура која је, услед системских разлога који су изван утицаја издаваоца, трајно остала у стању слања, не треба да се књижи, нити заводи у пореске евиденције. Ако је софтвер тако пројектован да није могуће избећи евидентирање непослате фактуре, тада треба извршити сторнирање извршених књижења по првој фактури.

## 5. (Не)постојање идентификационе ознаке на електронској фактури

Једно од учесталих питања од почетка примене Закона о електронском фактурисању било је и непостојање идентификационе ознаке на електронској фактури која се ручно уноси на порталу еФактура и обавезност обезбеђивања овог податка.

Примера ради, једно од таквих је следеће питање:

- Приликом уноса фактуре у СЕФ не постоји могућност уноса идентификационе ознаке лица које је израдило фактуру. Како се онда еФактура сматра валидном рачуноводственом исправом, односно шта се сматра идентификационом ознаком лица за израду фактура? На који начин је Закон о електронском фактурисању усклађен са чл. 9. и 10. Закона о рачуноводству?

Почетком фебруара ове године указали смо Министарству финансија на потребу да се преиспитају одредбе постојећег Закона о рачуноводству у домену рачуноводствених исправа, а нарочито оне које захтевају да на рачуноводственој исправи буду наведени потпис, електронски потпис или идентификациона ознака овлашћеног/одговорног лица, а због примене Закона о електронском фактурисању. У потреби редифинисања тих одредаба одлучиће Министарство финансија.

Свака електронска фактура послата преко званичног државног портала за размену еФактура добија свој идентификациони број, електронски печат и временски жиг које систем еФактура сам генерише и из којих се могу у сваком моменту на порталу и у приказу фактуре видети датум и време генерисања.

Такође, на порталу постоји и поље Историја. Кликном на исто може се видети које лице је дотичну фактуру послало, прегледало, одобрило, одбило и слично, у које време и на тај начин. Може се извршити идентификација особа које су учествовале у обради дотичне фактуре. На овај начин, одабиром иконице са симболом часовника, корисник може видети све промене извршене на документу до тог момента.

Самим тим, електронска фактура послата преко СЕФ сматра се валидном и са становишта Закона о рачуноводству. Могуће је путем поља за поруку или поља за коментар допунити садржај електронске фактуре и подацима о имену и презимену одговорног/овлашћеног лица издаваоца, а ако се фактуре читавају као XML документи, из сопственог рачуноводственог софтвера или се користи приступ помоћу АПИ, у самим интерним елементима таквог документа могу се предвидети подаци о идентификационој ознаци.

Уколико издавалац више неће користити име и презиме или факсимил као идентификациону ознаку у својим фактурама које издаје преко СЕФ, може променити одговарајућу одредбу општег акта о рачуноводству којом је то раније било предвиђено. Познато је да се тип и врста идентификационе ознаке коју ће правно лице/предузетник користити уређује општим актом о рачуноводству, па у том смислу то више не мора да буде име и презиме, потпис и сл. из разлога што еФактура садржи електронски печат и временски

жиг, као и могућност идентификације одговарајућих лица у обради.

Указујемо и на то да након што је преко СЕФ документ послат кориснику, доступна му је опција преузми потпис. Помоћу ове опције корисник може преузети фактуру са дигиталним печатом и Time Stampом. Корисник ће преузети ЗИП датотеку са два документа, један је оригинално документ у XML формату, а други је сам потпис и Time Stamp.

## 6. Валидност фискалног рачуна као рачуноводствене исправе за потребе књижења, права на одбитак претходног пореза и признавања расхода у пореском билансу

Знатан број питања постављен је у вези са тиме да ли ће фискални рачуни издати преко електронских фискалних уређаја бити валидне рачуноводствене исправе, не само због права на претходни порез, већ и са становишта прихватљивости за књижење (у контексту Закона о рачуноводству) и документованости трошкова (из угла Закона о порезу на добит). Зебња постоји због непостојања потписа издаваоца на фискалном рачуну или друге идентификационе ознаке (нпр., име и презиме овлашћене особе издаоца) као једног од обавезних елемената рачуноводствене исправе.

Правилником о ПДВ је (у члану 198. став 4) прописано да се фискални рачун који издаје обвезник ПДВ који евидентира промет добара и услуга преко електронског фискалног уређаја, у складу са прописима којима се уређује фискализација, сматра рачуном у смислу Закона о ПДВ.

Овим Правилником је, такође (у члану 198. ст. 6–7), прописано да ако је за промет добара и услуга издат фискални рачун у складу са прописима којима се уређује фискализација, који се сматра рачуном у складу са Законом, обвезник ПДВ може да изда и рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 6)–10) Закона, већ искључиво податак о укупном износу накнаде за тај промет и да такав рачун из става 6. овог члана садржи и податак о броју фискалног рачуна.

Имајући у виду цитиране одредбе, фискални рачун који је преко електронског фискалног уређаја издао продавац, тј. обвезник ПДВ који је извршио промет добара и услуга у складу са прописима о фискализацији (на начин прописан Законом о фискализацији и Правилником о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединоствима осталих елемената фискалног рачуна), а који садржи ПИБ правног лица/предузетника – купца, тј. корисника испоручених добара и примљених услуга, је у смислу прописа о ПДВ изједначен за класичним („готовинским“) ПДВ рачуном и као такав документ производи исте пореске последице (како у погледу пореских обавеза, тако и у погледу пореских права) за издаваоца и примаоца.

Правно лице/предузетник коме је фискални рачун улазни документ приликом набавке добара и услуга, а који садржи ПИБ купца – обвезника ПДВ, **може на основу истог остварити право на одбитак претходног пореза** (наравно, уз испуњење општих услова за

одбитак претходног пореза прописаних чланом 28. Закона о ПДВ).

Фискални рачун који садржи ПИБ примаоца представља **валидну рачуноводствену исправу** за књижење у смислу Закона о рачуноводству, како за издаваоца, тако и за примаоца.

Фискални рачун издат преко електронског фискалног уређаја обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама, тако да се из њега недвосмислено могу сазнати основ, врста и садржај пословне промене, чиме задовољава услове прописане чланом 9. став 2. Закона о рачуноводству за валидност рачуноводствене исправе.

Законом о рачуноводству је у члану 10. ст. 1–3. такође прописано да је лице које саставља рачуноводствену исправу одговорно за истинитост и потпуност података у исправу, за њену рачунску тачност и да она веродостојно приказује насталу пословну промену.

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

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

Овом одредбом Закона о рачуноводству прописано је да свака рачуноводствена исправа треба да садржи одређену валидацију од стране одговорног/овлашћеног лица у облику потписа, електронског потписа или идентификационе ознаке дотичног лица, а за коју од ових могућих опција за валидацију ће се одредити, издавалац то уређује општим актом о рачуноводству.

Фискални рачун може (а не мора) да садржи име и презиме касира (што представља задовољавање услова у погледу идентификационе ознаке), али свакако обавезно садржи QR код, а овај дводимензионални бар-код садржи све елементе електронског потписа када се фискални рачун штампа или хиперлинк за верификацију када се фискални рачун издаје у електронској форми. Самим тим, чак и када фискални рачун не садржи име и презиме касира (као идентификациону ознаку одговорног/овлашћеног лица издаваоца) исти садржи QR код – елементе електронског потписа чиме задовољава услове прописане чланом 10. ст. 2–3. Закона о рачуноводству.

Недостатак фискалног рачуна је да је обично одштаман на тањем папиру, па временом брже може доћи до изблеђивања и губитка података на њему. То се обично превазилази фотокопирањем оригиналног фискалног рачуна и чувањем и оригинала и фотокопије.

Уколико због захтева купца или потребе продавца, односно пружаоца услуге постоји потреба да се поред фискалног рачуна изда и рачун, то је могуће и дозвољено али уз услов да такав рачун не сме да садржи рашчлањене податке о износу нето накнаде, примењене стопе ПДВ, износа обрачунаог ПДВ, као ни евентуалну напомену о изузимању или ослобођењу

од ПДВ, већ уместо ових података мора да садржи само једну ставку – укупан (брuto) износ накнаде за извршени промет (са укљученим ПДВ), као и референцу на број фискалног рачуна.

Уколико је поред фискалног рачуна издат и исправан ПДВ рачун у смислу да, од финансијских података, садржи само износ укупне накнаде у којој је садржан и ПДВ (као и број фискалног рачуна) предмет књижења у пословним књигама и пореским евиденцијама неће бити оба документа, већ само један од њих.

Фискални рачун са ПИБ купца без или са исправним готовинским рачуном који садржи укупну накнаду представља валидну рачуноводствену исправу на основу које се могу спровести књижења у пословним књигама и пореским евиденцијама, а такође и документован расход у смислу признавања у пореском билансу.

Међутим, уколико фискални рачун не садржи ПИБ купца, односно примаоца услуге (што је обавезан податак прописан чланом 5. став 2. Закона о фискализацији), исти није валидна рачуноводствена исправа јер не постоји уверљив доказ да се пословна промена односи на конкретно правно лице/предузетника примаоца рачуна, будући да недостаје ИД овог лица. Тада прималац нема доказа да су у питању издаци настали у вези са пословном делатношћу конкретног пословног субјекта, тј. да нису у питању личне набавке и приватни издаци одређених лица, које се плаћању са пословног рачуна. Овакве фискалне рачуне треба вратити издаваоцу са захтевом да их поништи и изда комплетан и исправан фискални рачун.

Уколико је фискални рачун са ПИБ купца али готовински рачун није исправан, пропуст је направио издавалац, а не прималац таквог рачуна. Прималац може извршити књижење и остварити право на претходни порез на основу фискалног рачуна, а занемарити неисправан готовински рачун.

## 7. Промена у начину издавања фактура за обједињену наплату комуналних услуга

Годинама уназад јавна предузећа која су вршила услугу обједињене наплате за комуналне услуге пружене од стране других субјеката (грејање, електрична енергија, хладна вода, сакупљање, транспорт и одлагање комуналног отпада, итд.) су корисницима издавала рачуне са исказаним ПДВ, али нису била порески дужници по основу тих рачуна јер су вршила наплату у туђе име и за туђи рачун, па накнаду исказану на рачунима нису укључивала у пореску основицу у складу са чланом 17. став 4. тачка 2) Закона о ПДВ.

Плаћање дугованог ПДВ за пружене комуналне услуге вршила су градска комунална предузећа која су била стварни испоручиоци услуга корисницима (ЕПС дистрибуција, ЈКП Градска чистоћа, ЈКП Београдске електране, ЈП Градско стамбено...), а предузеће за обједињену наплату је обрачунавало ПДВ на провизију за своју услугу.

Корисници су добијали један рачун од предузећа за обједињену наплату са исказаним појединачним ставкама комуналних услуга без и са ПДВ и по основу

таквих рачуна имали су право на одбитак претходног пореза. Правилник о ПДВ у члану 186. предвиђа да у случају када обвезник ПДВ, на основу уговора закљученог са Републиком Србијом, њеним органима, органима територијалне аутономије или локалне самоуправе, наплаћује јединствену накнаду за промет добара и услуга који врше друга лица, рачун за промет тих добара и услуга издаје обвезник ПДВ који наплаћује јединствену накнаду, о чему доставља обавештење лицима која врше тај промет у року од пет дана по истеку календарског месеца. Јединственом накнадом овог члана сматра се накнада која се наплаћује за промет добара и услуга који врши више лица.

На свом сајту 25. маја 2022. ЈКП Инфостан технологије Београд (у даљем тексту: Инфостан) је објавио следеће:

#### *Обавештење на полеђини мајског рачуна*

*„Корисници комуналних услуга ће на полеђини мајског рачуна добити обавештење о промени изгледа рачуна обједињене наплате, која ће почети да се примењује почев од јунског рачуна.*

*ЈКП „Инфостан технологије“ је поступило у складу са Законом о електронском фактурисању („Сл. гласник РС“ број 44/2021 и 129/2021) и прилагодило изглед рачуна захтевима електронског фактурисања.*

*Већ од рачуна за јун месец, исти ће бити допуњен и визуелно измењен. У првом делу рачуна ће бити исказан износ средстава која се наплаћују по пружаоцима услуга и укупан износ за уплату. Други део рачуна чини спецификација услуга које су шифром повезане са пружаоцима услуга.*

*На рачуну ће, као и до сада, бити исказани сви подаци о простору на који се рачун обједињене наплате односи, елементи за обрачун комуналних услуга, тренутно стање обавеза корисника обједињене наплате, информације о могућностима остварења попушта, субвенција и рокови за измирење обавеза, као и контакти за подршку, рекламације и мобилну апликацију е.Сандуче. На уплатници ће у сврси уплате, као и до сада, бити назначен месечни износ задужења, инструкције за плаћање, као и QR код за плаћање.“*

*Почев од рачуна за месец мај 2022. год. Инфостан је променио начин издавања и садржину рачуна и на полеђини рачуна истакао следеће обавештење:*

*„ЈКП Инфостан технологије је у складу са чланом 24. Закона о електронском фактурисању („Сл. гласник РС“ број 44/2021 и 129/2021) редизајнирало рачун обједињене наплате. Нови изглед рачуна биће Вам достављен од обавезе за месец мај 2022. године.*

*ЈКП Инфостан технологије ће издати е-рачун на основу члана 17. став 4. тачка 2. Закона о ПДВ-у („Сл. гласник РС“ број 84/2004, ... и 153/2020) у бруто износу који наплаћује у име и за рачун пружаоца услуга.*

*Уз сагласност Министарства финансија РС, правна лица да би остварила право на одбитак претходног пореза преко СЕФ-а добијаће појединачне е-рачуне од стране пружаоца услуге са исказаним ставкама и обрачунатим порезом. На тим рачунима*

*ма укупан износ за уплату биће исказан 0,00 РСД уз напомену да се наплата врши преко система обједињене наплате.*

*Уколико нисте добили е-рачун од стране пружаоца услуга преко СЕФ-а потребно је да нас контактирате путем електронске поште на [obracsci@infostan.rs](mailto:obracsci@infostan.rs) како би ажурирали податке и доставили рачун.“*

Према томе, убудуће ће примаоцима комуналних услуга који су корисници система еФактура Инфостан (а могуће и друга слична јавна предузећа која врше обједињену наплату у другим градовима) електронске фактуре за комуналне услуге издавати без обрачунаог ПДВ и са напоменом да исказани износ није предмет опорезивања ПДВ у складу са чланом 17. став 4. тач 2) Закона о ПДВ. Уз електронску фактуру издату преко СЕФ, Инфостан доставља и дигитализовани примерак „старог“ рачуна који садржи детаљну спецификацију фактурисаних услуга са исказаним износима нето накнаде, стопе и износа обрачунаог ПДВ, бруто са исказаним ПДВ и остале релевантне податке. Стари рачун прати и примерак дигитализованог налога за пренос.

Овакву примљену електронску фактуру без обрачунаог ПДВ корисници који су у систему еФактура ће преко овог система прихватати, одбијати и остало и плаћати на начин на који су то чинили и раније.

Поред електронске фактуре од Инфостан, односно других јавних предузећа из других места које врше обједињену наплату комуналних услуга (ако такође пређу на овај начин фактурисања) корисници Е фактура ће добијати и електронску фактуру од сваког појединачног градског комуналног предузећа које је стварни пружалац дотичне услуге у којој су исказани износ без ПДВ, обрачунати ПДВ и укупан износ, при чему је посебна ставка на овакој фактури анулирање (минусирање). Износ за уплату на фактурама правих добављача је нула динара јер се плаћање врши преко система обједињене наплате.

Уместо једног рачуна, корисници СЕФ ће од Инфостан добијати два документа (еФактуру без обрачунаог ПДВ и стари рачун Инфостан за спецификацијом услуга), а од сваког појединачног градског пружаоца комуналних услуга еФактуру са исказаним ПДВ у којој је износ за уплату нула динара.

Овим се знатно повећава број документације у оптицају, стварају непотребни административни послови и повећава могућност грешке.

Плаћање се врши Инфостану на основу примљене еФактуре са укупним износом без обрачунаог ПДВ, а право на одбитак претходног пореза остварује се на основу еФактуре примљене од сваког појединачног пружаоца услуга.

Дилеме у пракси ће се јављати у вези са књижењем у пословним књигама и евидентирањем у евиденцији за ПДВ и Обрасцу ПОПДВ.

#### **Пример:**

Правно лице које има обавезу пријема еФактура (нпр. јавно предузеће) је 3. јуна 2022. преко СЕФ добило од ЈКП Инфостан фактуру за месец мај 2022.

год. за услугу одлагања комуналног отпада у којој је изказан укупан износ за плаћање (без ПДВ) 10.000 динара. Датум промета на фактури је 31.05.2022, а датум издавања 03. јун 2022. год. На фактури Инфостан стављена је напомена да накнада није предмет опорезивања ПДВ у складу са чланом 17. ставом 4. тачка 2) Закона о ПДВ.

У прилогу фактуре послат је ПДФ документ – „стари“ рачун за мај 2022. год. на којем је исказано да је нето задужење – 9.091 дин, ПДВ (10%) – 909 дин, и бруто са ПДВ – 10.000 динара. Такође, послат је налог за обједињену наплату комуналне услуге у ПДФ формату на износ од 10.000 динара.

Након тога, 9. јуна 2022. правно лице је преко СЕФ добило еФактуру од правног лица које је пружио услугу одлагања комуналног отпада („Бео чиста енергија“, ДОО) у којој су исказане две ставке: (1) одлагање комуналног отпада у износу од 9.091 дин. без ПДВ, ПДВ стопа 10%, обрачунати ПДВ – 909 динара, (2) анулирање – минусање укупног износа од 10.000 дин. На рачуну „Бео чиста енергија“ наведено је да је укупно за уплату 0,00 дин. Датум промета је 31. мај 2022. год., а датум издавања 9. јун 2022.

Две примљене електронске фактуре од оба издаваоца прихваћене су преко СЕФ и Инфостану је извршено плаћање у износу од 10.000 дин. у року доспећа преносом на текући рачун.

По нашем мишљењу, прималац би требало да:

- Улазну фактуру Инфостан (чија је примарна сврха да се изврши плаћање обавезе за комуналне услуге) књижи задужењем рачуна 539 – Трошкови осталих производних услуга, а одобрењем рачуна 435 – Додављачи у земљи за 10.000 дин. Када се изврши плаћање обавезе Инфостан, књижење се врши ставом 435 / 241.

- Улазну фактуру од добављача који је пружио услугу одлагања комуналног отпада (која примарно служи за остваривање права на одбитак претходног пореза) књижи тако што се износ претходног пореза од 909 дин. прекњижава са рачуну 539 на рачун 271. Задужује се рачун 271 – ПДВ у примљеним фактурама по посебној стопи (осим плаћених аванса), а даје црвени сторно на дуговој страни рачуна 539 – Трошкови осталих производних услуга у износу од 909 динара.

- У евиденцији за ПДВ евидентира се фактура добављача који је пружио услугу одлагања комуналног отпада. У Обрасцу ПОПДВ на пољу 8а.2 исказује се у пољу основица – 9.091 дин дин., а у пољу ПДВ 909 дин. Фактуру од Инфостан за обједињену наплату, по нашем мишљењу, не би требало евидентирати у ПДВ евиденцији и Обрасцу ПОПДВ јер би тиме исти улазни промет био евидентиран два пута.

## 8. Асигнација се, када је дужник корисник јавних средстава, спроводи кроз Централни регистар фактура

Министарство финансија је 8. јуна 2022. на сајту о е фактурама издало следеће обавештење:

„Поступак асигнације на електронским фактурама, с обзиром на то да је, заправо, реч о начину изми-

рења фактуре, од 8. јуна 2022. године корисници могу спровести кроз Централни регистар фактура (ЦРФ). Асигнација у ЦРФ-у ближе је објашњена на страници:

<https://crf.trezor.gov.rs/docs/user/invoices/assign/>“

Наведено се односи на асигнацију фактуре када је дужник субјект који је корисник јавних средстава и исту преко ЦРФ спроводи субјект који је дужник.

Асигнација фактуре је процес у којем на основу уговора о асигнацији дужник – правно лице које је КЈС (асигнатор) овлашћује друго правно лице КЈС (асигнанта) да изврши инструкције за плаћање фактуре регистроване од стране трећег правног лица (повериоца). За употребу ове функционалности потребно је имати овлашћење – асигнација фактуре.

**Креирање асигнације преко ЦРФ.** Дужник креира асигнацију уносом две вредности – ЈБКЈС дужника и број уговора асигнације. Након притиска на дугме у апликацији за ЦРФ „Примени“, фактури се мења статус у асигнирана и систем аутоматски региструје (додељује) фактуру ЈБКЈС дужнику.

Статус и измирења додељене фактуре се надаље рефлектују на асигнираној фактури. Након примене, на прегледу фактуре појављује се нова секција Асигнација фактуре:

Асигнација већ асигниране или додељене фактуре није могућа.

**Отказ асигнације преко ЦРФ.** Корисник јавних средстава који је креирао асигнацију може је отказати у апликацији за ЦРФ притиском на дугме „Откажи“ асигнацију које је видљиво на прегледу фактуре након креирања асигнације. Отказ асигнације подразумева иста правила као и уобичајено отказивања фактуре, са следећим напоменама: отказ асигнације проузрокује отказ додељене фактуре и отказивање фактуре од стране повериоца проузрокује отказивање асигнације.

**Асигнацију није могуће отказати након што су започета измирења на додељеној фактури.**

## 9. Доступна је продукциона верзија система улазних фактура

Обавештавамо заинтересована лица из јавног сектора, односно код корисника јавних средстава да је коначно постала доступна продукциона верзија система улазних фактура (СУФ). Адреса за регистрацију је <https://suf.gov.rs/login/>

Преко наведене адресе корисници из јавног сектора могу се регистровати, логовати, организовати редове одобравања и поједине улоге у систему.

Међутим, до момента закључења овог броја часописа још није успостављена веза између СУФ и СЕФ – Система електронских фактура. Док се та интеграција не обезбеди потребно је да се сваки корисник који је почео да користи СУФ, додатно јави техничкој подршци за систем улазних фактура, ради активације везе СУФ – СЕФ.

Стога саветујемо кориснике СУФ да се обраде техничкој подршци (контакт подаци и остале информације доступне су на сајту <https://esuf.rs/>) и да затраже активацију система.

## ПОСТУПАЊЕ СА ПОРЕСКОМ ПРИЈАВОМ ППП-ПД ПО СЛУЖБЕНОЈ ДУЖНОСТИ ЗА УПЛАТУ ДОПРИНОСА БЕЗ ИСПЛАТЕ ЗАРАДЕ ЗАПОСЛЕНИМА КОЈИ НЕМАЈУ РАДНИХ САТИ У МЕСЕЦУ ЗА КОЈИ ЈЕ ПОДНЕТА ПРИЈАВА

Почев од маја прошле године, Пореска управа почела је да обавештава пореске обвезнике о поднетим пореским пријавама ППП-ПД по службеној дужности за уплату доприноса обрачунатих на најнижу основицу без исплате зараде. Као што је познато, део поднетих пореских пријава по службеној дужности, због масовне и аутоматске обраде података, поднет је потпуно неосновано, и то за уплату доприноса на најнижу основицу за запослене који су цео обрачунски период били на боловању преко 30 дана на терет РФЗО или на породичком одсуству. Обвезници су овај пропуст Пореске управе углавном исправљали подношењем захтева за исправку грешке на Обрасцу ЗИГ на основу којег је Пореска управа сторнирала погрешна задужења по основу доприноса за социјално осигурање и по основу обрачунате камате, што смо посебно коментарисали у ПС бр. 16/21, на стр. 81.

Међутим, у последње време обвезницима се достављају и обавештења о поднетим пореским пријавама ППП-ПД по службеној дужности за уплату доприноса на најнижу основицу за запослене који су одјављени са осигурања на нерадни дан који је био првог викенда у месецу, односно за запослене који су пријављени на осигурање последњег викенда у месецу, такође на нерадни дан.

На пример, запослени је имао закључен уговор о раду на одређено време на месец дана у периоду од 1.7. до 1.8.2020. године, и одјављен је са осигурања у суботу 1.8.2020. године која је запосленом била нерадан дан. У овом случају пријава по службеној дужности је поднета за уплату доприноса на најнижу основицу за месец август 2020. године. Или, запослени је имао закључен уговор о раду на период од три месеца од 1.3. до 1.6.2020. године, па је пријављен на осигурање 1.3.2020. године у недељу која је била нерадни дан. У овом случају пријава по службеној дужности поднета

је за уплату доприноса на најнижу основицу за месец март 2020. године.

При томе, све пријаве по службеној дужности поднете су са задужењем за доприносе који су обрачунати на пуну најнижу основицу која је важила у моменту доспећа доприноса за плаћање, а не на сразмерну најнижу основицу за тај један дан. У описаној ситуацији често постављано питање од стране обвезника јесте: да ли је послодавац дужан да поступи у складу са поднетом пореском пријавом по службеној дужности и плати доприносе на најнижу основицу за запосленог који фактички нема радних сати у месецу за који је поднета пријава (запослени је пријављен или одјављен на нерадни дан)?

У случају када је запослени пријављен или одјављен са осигурања са даном који је за њега био дан недељног одмора и нерадан дан, а истовремено није имао радних сати у том месецу, за тај дан запосленом не припада право на зараду нити право на накнаду зараде. Међутим, у том случају запослени је био на евиденцији запослених у Централном регистру обавезног социјалног осигурања (у даљем тексту: ЦРО-СО) и тог дана, па му се и тај дан пријаве, односно одјаве, рачуна календарски у стаж осигурања. Ако не би били плаћени доприноси, запослени би имао неуплаћен стаж за тај један дан, што, између осталог, може представљати проблем при остваривању права из пензијско-инвалидског осигурања.

Иначе, до овог проблема не би дошло да је запослени пријављен или одјављен на нерадни дан у месецу за који му је исплаћена зарада, јер су у том случају доприноси плаћени приликом исплате зараде на прописану основицу.

Напомињемо, чланом 39. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: ЗДОСО) прописано је да када је период за који се обрачунава допринос краћи од месец дана, а испуње-

ни су услови за примену најниже месечне основице доприноса, обрачун доприноса се врши на сразмерни износ најниже месечне основице доприноса.

Сразмерни износ најниже месечне основице доприноса утврђује се од најниже месечне основице доприноса сразмерно са бројем дана, односно бројем часова рада у месецу за који постоји обавеза обрачуна доприноса.

Имајући у виду наведено, сматрамо да је у конкретном случају, када запослени није имао радних сати у месецу у којем је био пријављен на осигурање по основу запослења, исправно обрачунати и уплатити доприносе само на сразмерну најнижу основицу за један дан када је запослени пријављен, односно одјављен са осигурања, а не за цео обрачунски период на пуну најнижу основицу по задужењу из пријаве по службеној дужности.

С тим у вези, у наставку дајемо објашњења како би послодавци требало да поступе са поднетим пријавама по службеној дужности у овом случају, на који начин да обрачунају и у пореској пријави искажу доприносе обрачунате на сразмерну најнижу основицу за нерадни дан у месецу и исправе грешку Пореске управе у вези са обрачунатим задужењем за доприносе на пуну најнижу основицу. Пре тога укратко ћемо се осврнути на основна правила у вези са подношењем пријаве ППП-ПД по службеној дужности.

### 1. Појединачна пореска пријава ППП-ПД по службеној дужности

Сагласно са одредбом члана 51. став 3. ЗДОСО, послодавац који не исплати зараду до последњег дана у текућем месецу за претходни месец, дужан је да најкасније до тог рока обрачуна и уплати доприносе за претходни месец на најнижу месечну основицу доприноса из члана 37. овог закона.

Према одредбама члана 41. став 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији (у даљем тексту: ЗПППА), појединачну пореску пријаву по службеној дужности подноси Пореска управа уместо пореског обвезника, односно пореског платца, у случају када порески обвезник, односно порески платца пропусти да је поднесе у року прописаном законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање. На захтев Пореске управе, ЦРОСО у електронском облику доставља Пореској управи податке потребне за утврђивање обавезе и подношење појединачне пореске пријаве по службеној дужности из става 9. овог члана, у року од три дана од дана достављања захтева.

Према наведеном, ако послодавац не поступи у складу са одредбом члана 51. став 3. ЗДОСО и у прописаном року не поднесе пореску пријаву, Пореска управа ће, по истеку последњег дана у месецу у односу на претходни месец за који није извршена исплата зарада, ни уплата доприноса на најнижу месечну основицу, уместо пореског обвезника, односно пореског платца, поднети појединачну пореску пријаву по службеној дужности. Појединачном пореском пријавом по службеној дужности послодавац се, на последњи дан рока

за уплату доприноса прописаног ЗДОСО, у пореском рачуноводству задужује доприносима за обавезно социјално осигурање на најнижу месечну основицу доприноса, појединачно по запосленим радницима, а камата почиње да се обрачунава од првог наредног дана по истеку овог рока.

Пореска пријава ППП-ПД по службеној дужности је пријава коју подноси Пореска управа уместо исплатиоца прихода – послодавца ако он пропусти да је поднесе у року прописаном законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање (до последњег дана у текућем месецу за претходни месец).

За разлику од опште пријаве коју подноси послодавац пре доспелости доприноса за плаћање (поље 1.1. носи ознаку 1), ова пријава је посебно означена (поље 1.1. носи ознаку 2) због тога што је, након доспећа доприноса за плаћање, подноси Пореска управа уместо исплатиоца прихода, који је пропустио да то учини и тиме прекршио пореске прописе.

Имајући у виду то да пријаву по службеној дужности подноси Пореска управа уместо послодавца – исплатиоца прихода који је пропустио да испуни своју обавезу, у овој пријави задужење за доприносе обрачунава се на најнижу месечну основицу доприноса за све примаоце прихода – запослене, независно од тога да ли за све или за неке од њих послодавац користи право на олакшицу или субвенцију, или неки од запослених може имати право на бенефицирани радни стаж.

### 2. Обавештење о поднетој пореској пријави ППП-ПД по службеној дужности

Појединачна пореска пријава по службеној дужности се формира у електронском облику и смешта на портал Пореске управе, а исплатиоцу прихода – послодавцу, уместо кога је Пореска управа поднела појединачну пореску пријаву по службеној дужности, поштом (на адресу седишта/пребивалишта исплатиоца прихода) и електронском поштом (на електронску адресу) доставља обавештење о поднетој пријави. Сходно одредбама члана 9. став 2. Правилника о пореској пријави за порез по одбитку, ово обавештење обавезно садржи:

- назив/име и презиме, седиште/пребивалиште, ПИБ/ЈМБГ пореског обвезника, односно пореског платца;

- идентификациони број пријаве;

- правни основ за подношење појединачне пореске пријаве по службеној дужности;

- да је по основу те пријаве порески обвезник, односно порески платца задужен за износ обавезе за порезе по одбитку одређене за најнижу месечну основицу доприноса, а за број прималаца према евиденцији Пореске управе;

- да камата за неплаћене пореске обавезе почиње да тече од дана настанка пореске обавезе у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање;

– да је неподношењем појединачне пореске пријаве начињен прекршај по одредбама члана 177. став 1. ЗПППА;

– да је појединачна пореска пријава поднета по службеној дужности доступна на порталу Пореске управе у оквиру корисничке апликације;

– да се обавеза утврђена у појединачној пореској пријави по службеној дужности плаћа на прописани јединствени уплатни рачун за порезе по одбитку са позивом на број одобрења који је пореска управа поделила тој пријави.

Обавештење које се доставља обвезнику уплате доприноса, по правилу, садржи и следећу инструкцију: „Ако послодавац установи да су у пореској пријави коју је поднела Пореска управа по службеној дужности, доприноси обрачунати за мањи или већи број запослених за обрачунски период у односу на стварни број или да пријава садржи другу грешку или пропуст, **дужан је да поднесе измењену пореску пријаву у складу са чланом 40. ЗПППА.**“

### 3. Измењена појединачна пореска пријава ППП-ПД по службеној дужности у складу са чланом 40. ЗПППА

Измењену пореску пријаву у складу са чланом 40. ЗПППА подноси обвезник у случају када претходно поднета пореска пријава садржи грешку или пропуст. За измењену пореску пријаву у складу са чланом 40. ЗПППА не постоји посебна ознака у пољу 1.1. *Врста пријаве*, већ се уноси ознака која одговара врсти пријаве која се мења. Поднету пореску пријаву порески обвезник може да измени највише два пута до истека рока застарелости подношењем измењене пореске пријаве.

У измењеној пореској пријави којом се мења пријава по службеној дужности, може се променити сваки податак о примаоцима прихода из пријаве која се мења, тако да се у измењеној пријави могу исказати обавезе по основу доприноса за примаоце прихода који нису били наведени у пријави која се мења, као и изоставити примаоци прихода за које не постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса на најнижу месечну основицу доприноса, а исти су били наведени у пријави по службеној дужности која се мења.

На пример, ако су у појединачној пореској пријави по службеној дужности за једно запослено лице обрачунати доприноси на најнижу месечну основицу за цео обрачунски период, а тај запослени у том обрачунском периоду није више био у радном односу код исплатиоца прихода, у измењеној пријави исплатилац прихода неће наводити тог запосленог. Међутим, треба имати у виду то да се исправка ове грешке подношењем измењене пореске пријаве може извршити само ако је у пријави наведен макар још један прималац прихода за којег постоји обавеза плаћања доприноса, јер се измењеном пореском пријавом не може у потпуности сторнирати задужење, у смислу да након подношења измењене пореске пријаве буде евидентирано задужење са нулом. У овом случају, ако је природа грешке таква да уопште није требало евидентирати задужење

у пријави, обвезник неће подносити измењену пореску пријаву, већ ће захтевати да се погрешно исказана обавеза сторнира подношењем захтева за исправку грешке на Обрасцу ЗИГ.

Ако су у пријави по службеној дужности за запослено лице обрачунати доприноси на најнижу месечну основицу за цео обрачунски период, а запослени је био у радном односу до првог у месецу који је нерадни дан, тако да постоји обавеза за плаћање доприноса само на сразмерну најнижу основицу, у измењеној пријави исплатилац прихода ће навести тог запосленог, али ће изменити податке који се односе на број дана, сати, основицу доприноса и износе обрачунатих доприноса за ПИО, здравство и незапосленост.

Ако се у складу са законом, пријава по службеној дужности мења други пут, сви подаци које садржи први пут измењена пријава могу бити промењени, осим што се се у други пут измењеној пријави не могу наводити примаоци прихода који нису били наведени у први пут измењеној пријави.

Обавезе настале по основу измењене пореске пријаве се плаћају по истом броју одобрења за плаћање који је додељен првобитно поднетој пријави.

#### *Исказивање података у измењеној пријави по службеној дужности по члану 40. ЗПППА*

У случају када се измењена пријава подноси за неки ранији обрачунски период, за уплату доприноса без исплате зараде на сразмерну најнижу основицу доприноса са **ОВП 109**, та пријава се подноси са ознаком **2 у пољу 1.1** (измена пријаве по службеној дужности). **У пољу 1.2** као обрачунски период исказује се онај за који се врши плаћање доприноса, док се **у пољу 1.3** као датум настанка пореске обавезе уноси датум из поља 1.3 првобитно поднете пореске пријаве по службеној дужности (датум доспећа доприноса за плаћање). **У пољу 1.4** као датум плаћања уноси се датум подношења пореске пријаве или неки будући датум када је планирана уплата доприноса.

**У поље 1.5** уписује се **ознака 1** за измењену појединачну пореску пријаву у складу са чланом 40. ЗПППА, док се **у пољу 1.5а** наводи идентификациони број пријаве која се мења. **Поље 1.6** и **поље 1.6а** се не попуњавају.

Када су у питању **подаци о данима и радним сатима**, они се исказују на следећи начин: ако обавеза уплате доприноса постоји само за један дан **у поље 3.7** уноси се 1, **у поље 3.8** уноси се 8, **у поље 3.8а** уноси се укупан фонд сати у месецу за који се подноси пријава. Иако запослени није имао ниједан радни дан (дан пријаве или одјаве радника са осигурања је била субота или недеља) у поље 3.8 се мора унети податак о радним сатима као да је запослени радио тог дана, како би пријава прихватила сразмерну основицу која се у пријави рачуна сразмерно радним сатима, а не сразмерно са календарским данима у месецу.

Након уноса података о данима и сатима, потребно је утврдити **сразмерну најнижу основицу**, која се утврђује према основици која је важила у моменту настанка обавезе за плаћање доприноса без исплате

зараде, а не према тренутно важећој основици коју је обвезник дужан да примени у моменту исплате зараде.

На пример, ако се пријава подноси за обрачунски период фебруар 2020. године, сразмерна основица за један дан била би утврђена у следећем износу:  $25.801 \times 8 / 160 = 1.290,05$  динара. На овако утврђену основицу обрачунавају се доприноси применом стопа које су важиле у 2020. години. Тадашња стопа доприноса за ПИО је била 25,5%, здравство 10,3% и незапосленост 0,75%.

На крају је потребно исказати **ознаку 1 у пољу МФП 10** (без ове ознаке пријава не пролази валидацију) и обрачунати **камату за неблаговремено плаћене доприносе** почев од дана који следи дану настана пореске обавезе из поља 1.3. пореске пријаве до дана плаћања који је наведен у пољу 1.4. измењене пореске пријаве.

### Пример 1:

Послодавац је у 2018. години имао лице запослено на одређено радно време на месец дана које је било пријављено на осигурање у периоду од 1.8. до 1.9.2018. године. По истеку уговореног рока на који је закључен уговор о раду запослени је одјављен са осигурања на дан 1.9.2018. године који је био субота и нерадни дан за запосленог, па му за тај дан није исплаћена зарада нити накнада зараде. На основу података из ЦРОСО према којима је запослени био на евиденцији запослених и 1.9.2018. године, Пореска управа је послодавцу 26.5.2022. године доставила обавештење о поднетој пореској пријави ППП-ПД по службеној дужности за уплату доприноса без исплате зараде на најнижу основицу за месец септембар 2018. године која садржи следеће податке:

| Ред. бр. | ОПИС                           | ППП-ПД по службеној дужности за септембар 2018. године |
|----------|--------------------------------|--------------------------------------------------------|
| 1.1.     | Врста пријаве                  | 2                                                      |
| 1.2.     | Обрачунски период              | 09 2018                                                |
| 1.3.     | Датум настанка пореске обавезе | 31.10.2018.                                            |
| 1.4.     | Датум плаћања                  | 26.05.2022.                                            |
| 1.7.     | Најнижа основица               | 1                                                      |
| 3.6.     | Шифра врсте прихода            | 1 01 109 00 0                                          |
| 3.7.     | Број дана                      |                                                        |
| 3.8.     | Број сати                      |                                                        |
| 3.8а     | Фонд сати                      |                                                        |
| 3.9.     | Бруто приход                   | 0,00                                                   |
| 3.10.    | Основица за порез              | 0,00                                                   |
| 3.11.    | Порез                          | 0,00                                                   |

|       |                         |           |
|-------|-------------------------|-----------|
| 3.12. | Основица за доприносе   | 23.053,00 |
| 3.13. | ПИО 26%                 | 5.993,78  |
| 3.14. | Здравство 10,3%         | 2.374,46  |
| 3.15. | Незапосленост 1,5%      | 345,80    |
| 5.1   | Камата за порез         | 0,00      |
| 5.2   | Камата за ПИО           | 2.435,25  |
| 5.3   | Камата за здравство     | 964,73    |
| 5.4   | Камата за незапосленост | 140,48    |

**Објашњење:** У наведеној пријави по службеној дужности доприноси су обрачунати на најнижу основицу која је била на дан настанка пореске обавезе, што је у конкретном случају 23.053 динара уз примену **тада важећих стопа за доприносе (ПИО 26%, здравство 10,3% и незапосленост 1,5%)**. Камата је обрачуната почев од наредног дана од дана доспелости обавезе за плаћање до дана плаћања који је наведен у пореској пријави, конкретно за период од 1.11.2018. до 26.05.2022. године.

Имајући у виду то да је у пореској пријави по службеној дужности исказана обавеза за доприносе на пуну најнижу основицу за месец септембар 2018. године, а запослени је био у осигурању само један дан у овом месецу, потребно је утврдити обавезу за социјалне доприносе, сразмерно са временом које је запослени био у осигурању у конкретном месецу и поднети измењену пореску пријаву по службеној дужности. Уз претпоставку да послодавац плаћа утврђену обавезу 08.06.2022. године, измењена пореска пријава по службеној дужности ће садржати следеће податке:

| Ред. бр. | ОПИС                           | Измењена ППП-ПД по службеној дужности за септембар 2018. године |
|----------|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| 1.1.     | Врста пријаве                  | 2                                                               |
| 1.2.     | Обрачунски период              | 09 2018                                                         |
| 1.3.     | Датум настанка пореске обавезе | 31.10.2018.                                                     |
| 1.4.     | Датум плаћања                  | 08.06.2022.                                                     |
| 1.5      | Измена пријаве                 | 1                                                               |
| 1.5а     | Идентификациони број пријаве   | Идентификациони број пријаве по службеној дужности која се мења |
| 1.7.     | Најнижа основица               | 1                                                               |
| 3.6.     | Шифра врсте прихода            | 1 01 109 00 0                                                   |
| 3.7.     | Број дана                      | 1                                                               |
| 3.8.     | Број сати                      | 8                                                               |

|       |                                      |          |
|-------|--------------------------------------|----------|
| 3.8a  | Фонд сати                            | 168      |
| 3.9.  | Бруто приход                         | 0,00     |
| 3.10. | Основица за порез                    | 0,00     |
| 3.11. | Порез                                | 0,00     |
| 3.12. | Основица за доприносе (23.053x8/168) | 1.097,76 |
| 3.13. | ПИО 26%                              | 285,42   |
| 3.14. | Здравство 10,3%                      | 113,07   |
| 3.15. | Незапосленост 1,5%                   | 16,50    |
| 3.17  | МФП 10                               | 1        |
| 5.1   | Камата за порез                      | 0,00     |
| 5.2   | Камата за ПИО                        | 119,37   |
| 5.3   | Камата за здравство                  | 47,29    |
| 5.4   | Камата за незапосленост              | 6,90     |

**Објашњење:** У измењеној пријави по службеној дужности доприноси су обрачунати на сразмерну најнижу основицу која је била на дан настанка пореске обавезе, што је у конкретном случају 1.097,76 динара уз примену тада важећих стопа за доприносе (ПИО 26%, здравство 10,3% и незапосленост 1,5%). Сразмерна најнижа основица утврђена је сразмерно са радним сатима, а не календарским данима, конкретно 23.053x8/168. Камата је обрачуната почев од наредног дана од дана доспелости обавезе за плаћање до дана плаћања који је наведен у измењеној пореској пријави, конкретно за период од 1.11.2018. до 08.06.2022. године. Како би поднета пријава прошла валидацију, неопходно је у поље МФП 10 унети ознаку 1.

#### 4. Самоиницијативно пријављивање доприноса на сразмерну најнижу основицу подношењем пријаве ППП-ПД по члану 182б ЗПППА

Иако је у обавештењу које је Пореска управа доставила уз пореску пријаву по службеној дужности дата инструкција да у случају да поднета пријава садржи грешку или пропуст обвезник треба да поднесе измењену пријаву на претходно описани начин, поједини обвезници су нам се јављали са другачијим инструкцијама пореског органа које су добили усменим путем.

Наиме, према појединим инструкцијама добијеним усменим путем обвезници би требало да уместо измењене пореске пријаве по службеној дужности поднесу захтев за исправку грешке на Обрасцу ЗИГ којим ће бити сторнирано задужење на пуну најнижу основицу доприноса и да за исти обрачунски период поднесу нову пореску пријаву са исказаном обавезом за доприносе обрачунатом на сразмерну најнижу основицу. То би у наведеном случају подразумевало подношење пријаве за самоиницијативно пријављивање

вање обавезе по члану 182б ЗПППА, јер се обавеза пријављује након истека рока доспелости, уз обрачун камате за неблаговремено плаћање доприноса на сразмерну најнижу основицу из ранијег периода.

У овом случају се исправка пореске пријаве технички врши тако што се поднесе Образац ЗИГ којим се захтева сторнирање првобитно поднете пријаве по службеној дужности и поднесе нова пореска пријава по члану 182б ЗПППА у којој би се као датум плаћања навео најраније датум подношења пореске пријаве или неки будући датум када је планирана уплата доприноса.

Подсећамо на то да се Образац ЗИГ подноси у случајевима када због поступања пореског обвезника, односно пореског органа, дође до грешке у евидентирању пореске обавезе (на пример, два пута се евидентира обавеза по истом основу, или се пореска обавеза једног пореског обвезника евидентира као пореска обавеза другог пореског обвезника итд.). С тим у вези, није до краја јасно зашто Пореска управа налаже овакав поступак исправке, будући да у конкретном случају не постоји основ за сторнирање пријаве подношењем Обрасца ЗИГ. Сматрамо да је то највероватније из техничких разлога, тј. због тога што постоји могућност да систем неће аутоматски препознати измењену пореску пријаву.

Према томе, иако није спорно да се предметна пореска пријава по службеној дужности може исправити. Пореска управа у појединим случајевима препоручује овакав поступак, уместо подношења измењене пореске пријаве. У овом моменту нам није познат исход поднетих ЗИГ образаца према овим инструкцијама, тако да саветујемо обвезницима да на наведени начин поступе искључиво уз претходну консултацију са надлежним пореским органом.

Осим обвезника који су задужени са доприносима из пријава по службеној дужности, самоиницијативно пријављивање обавезе за доприносе на најнижу основицу по члану 182б ЗПППА могу вршити и обвезници који нису поднели пореску пријаву за уплату доприноса на сразмерну најнижу основицу за неки од ранијих обрачунских периода за који је настала обавеза плаћања доприноса без исплате зараде, а за који Пореска управа још увек није утврдила обавезу у пријави по службеној дужности.

Подсећамо, чланом 182б став 1. ЗПППА прописано је да против лица које учини радњу, односно пропуст, у вези са порезом чије утврђивање обавља сам порески обвезник који се сматрају пореским прекршајем, неће се подносити захтев за покретање прекршајног поступка ако то лице, пре предузимања било које радње пореског органа у вези са учињеном радњом или пропустом, односно пре отпочињања пореске контроле или подношења захтева за покретање прекршајног поступка, самоиницијативно пријави учињену радњу, односно пропуст и истовремено плати дуговани износ пореза увећан за обрачунату камату из члана 75. овог закона.

Пријава по члану 182б ЗПППА подноси се након истека рока доспелости. Пореску пријаву у складу са чланом 182б ЗПППА подноси порески обвезник, односно порески платаци који самоиницијативно при-

јављује дуговани износ пореза увећан за обрачунату камату, по члану 75. овог закона, за период почев од наредног дана од дана доспелости до дана подношења пријаве. Пореска пријава у складу са чланом 1826 ЗПППА подноси се за сваки датум настанка пореске обавезе, односно за сваки обрачунски период за који је настала обавеза за порезе по одбитку.

**Исказивање података о сразмерној најнижој основици доприноса у пријави по члану 1826 ЗПППА**

Принцип исказивања података у пореској пријави ППП-ПД у складу са чланом 1826 ЗПППА је сличан као и код пријаве по службеној дужности, са том разликом да се у **поље 1.1** као врста пријаве уноси **ознака 3** (самопријављивање), док се подаци о данима и радним сатима у **пољима 3.7, 3.8 и 3.8а** исказују на исти начин као и код подношења измењене пријаве по службеној дужности када се обавеза утврђује на сразмерну најнижу основицу доприноса.

**Пример 2:**

Запослени који је био у радном односу на одређено време био је пријављен на осигурање у периоду од 29.02. до 30.04.2020. године. С обзиром на то да је 29.02.2020. године била субота и нерадан дан, запослени није остварио зараду нити накнаду зараде за месец фебруар, али постоји обавеза плаћања доприноса на сразмерну најнижу основицу за један дан у том месецу јер је запослени био у осигурању и тог дана. Пореска управа није утврдила обавезу за плаћање доприноса на најнижу основицу, па ће обвезник самоиницијативно пријавити насталу обавезу подношњем пореске пријаве ППП-ПД у складу са чланом 1826 ЗПППА. Уз претпоставку да послодавац плаћа утврђену обавезу 08.06.2022. године, пореска пријава у складу са чланом 1826 ЗПППА ће садржати следеће податке:

| Ред. бр. | ОПИС                           | ППП-ПД по члану 1826 ЗПППА за фебруар 2020. године |
|----------|--------------------------------|----------------------------------------------------|
| 1.1.     | Врста пријаве                  | 3                                                  |
| 1.2.     | Обрачунски период              | 02 2020                                            |
| 1.3.     | Датум настанка пореске обавезе | 31.03.2020.                                        |
| 1.4.     | Датум плаћања                  | 08.06.2022.                                        |
| 1.7.     | Најнижа основица               | 1                                                  |
| 3.6.     | Шифра врсте прихода            | 1 01 109 00 0                                      |
| 3.7.     | Број дана                      | 1                                                  |
| 3.8.     | Број сати                      | 8                                                  |
| 3.8а     | Фонд сати                      | 160                                                |

|       |                                      |          |
|-------|--------------------------------------|----------|
| 3.9.  | Бруто приход                         | 0,00     |
| 3.10. | Основица за порез                    | 0,00     |
| 3.11. | Порез                                | 0,00     |
| 3.12. | Основица за доприносе (25.801x8/160) | 1.290,05 |
| 3.13. | ПИО 25,5%                            | 328,96   |
| 3.14. | Здравство 10,3%                      | 132,88   |
| 3.15. | Незапосленост 0,75%                  | 9,68     |
| 3.17. | МФП 10                               | 1        |
| 5.1.  | Камата за порез                      | 0,00     |
| 5.2.  | Камата за ПИО                        | 80,11    |
| 5.3.  | Камата за здравство                  | 32,36    |
| 5.4.  | Камата за незапосленост              | 2,36     |

**Објашњење:** У пријави по члану 1826 ЗПППА доприноси су обрачунати на сразмерну најнижу основицу која је важила на дан настанка пореске обавезе, што је у конкретном случају 1.290,05 динара уз примену тада важећих стопа за доприносе (ПИО 25,5%, здравство 10,3% и незапосленост 0,75%). Сразмерна најнижа основица утврђена је сразмерно са радним сатима, а не календарским данима, конкретно 25.801x8/160. Иако запослени није имао ниједан радни дан (дан пријаве радника на осигурање је била субота) у поље 3.8 се мора унети податак о радним сатима као да је радио тог дана, како би пријава прихватила сразмерну основицу која се у пријави рачуна сразмерно са сатима, а не сразмерно са данима у месецу. Камата је обрачуната почев од наредног дана од дана доспелости обавезе за плаћање до дана плаћања који је наведен у пореској пријави, конкретно за период од 1.4.2020. до 08.06.2022. године. Како би поднета пријава прошла валидацију, неопходно је у поље МФП 10 унети ознаку 1.

**5. Подношење опште пријаве ППП-ПД за уплату доприноса на сразмерну најнижу основицу социјалних доприноса**

Потреба за подношњем пореске пријаве за уплату доприноса без исплате зараде на сразмерну најнижу основицу социјалних доприноса може се јавити и код послодаваца који су у мају 2022. године имали запослене који су из било којег разлога одјављени са осигурања у недељу 1. маја 2022. године. Уколико је овај дан запосленом по распореду радног времена био нерадан дан, запослени за овај дан није остварио право на зараду нити право на накнаду зараде за државни празник.

Међутим, запослени је био пријављен на осигурање и тог дана и за тај један дан у мају постоји обавеза уплате доприноса на сразмерну најнижу основицу. У овом случају послодавац је дужан да обрачунате доприносе за месец мај 2022. године, у складу са од-

редбама члана 51. став 3. ЗДОСО, уплати најкасније до 30. јуна 2022. године.

**Исказивање података о сразмерној најнижој основици у општој пријави ППП-ПД**

Послодавац који у прописаном року (до краја месеца за претходни месец) плати доприносе обрачунате на најнижу основицу без исплате зараде, подноси општу пореску пријаву **са ознаком 1 у пољу 1.1, и не обрачунава камату** јер обавезу по овој пријави измирује у законом прописаном року. Такође, у општој пријави се не попуњава поље 1.3 које се односи на датум настанка пореске обавезе, јер се пријава подноси пре рока доспелости доприноса за плаћање.

**Пример 3:**

Запослени који је био у радном односу на одређено време месец дана био је пријављен на осигурање у периоду од 1.4. до 1.5.2022. године. С обзиром на то да је 1.5.2022. године била недеља и нерадни дан, запослени није остварио зараду нити накнаду зараде за државни празник. Међутим, постоји обавеза плаћања доприноса на сразмерну најнижу основицу за један дан у мају месецу, јер је запослени био у осигурању и тог дана. Уз претпоставку да послодавац плаћа утврђену обавезу 08.06.2022. године, поднеће општу пореску пријаву следеће садржине:

| Ред. бр. | ОПИС              | Општа ППП-ПД за мај 2022. године |
|----------|-------------------|----------------------------------|
| 1.1.     | Врста пријаве     | 1                                |
| 1.2.     | Обрачунски период | 05 2022                          |
| 1.4.     | Датум плаћања     | 08.06.2022.                      |
| 1.7.     | Најнижа основица  | 1                                |

|       |                                      |               |
|-------|--------------------------------------|---------------|
| 3.6.  | Шифра врсте прихода                  | 1 01 109 00 0 |
| 3.7.  | Број дана                            | 1             |
| 3.8.  | Број сати                            | 8             |
| 3.8а  | Фонд сати                            | 176           |
| 3.9.  | Бруто приход                         | 0,00          |
| 3.10. | Основица за порез                    | 0,00          |
| 3.11. | Порез                                | 0,00          |
| 3.12. | Основица за доприносе (30.880x8/176) | 1.403,64      |
| 3.13. | ПИО 25%                              | 350,91        |
| 3.14. | Здравство 10,3%                      | 144,57        |
| 3.15. | Незапосленост 0,75%                  | 10,53         |
| 3.17  | МФП 10                               | 1             |

**Објашњење:** У општој ППП-ПД пријави доприноси су обрачунати на сразмерну најнижу основицу која важи на дан уплате доприноса без исплате зараде, што је у конкретном случају 1.403,64 динара уз примену тренутно важећих стопа за доприносе (ПИО 25%, здравство 10,3% и незапосленост 0,75%). Сразмерна најнижа основица утврђена је сразмерно са радним сатима, а не са календарским данима, конкретно 30.880x8/176. Иако запослени није имао ниједан радни дан (дан одјаве радника са осигурања је била недеља) у пољу 3.8 се мора унети податак о радним сатима као да је радио тог дана, како би пријава прихватила сразмерну основицу која се у пријави рачуна сразмерно са сатима, а не сразмерно са данима у месецу. Како би поднета пријава прошла валидацију, неопходно је у поље МФП 10 унети ознаку 1.

## ЕЛЕКТРОНСКО ЕВИДЕНТИРАЊЕ ОБРАЧУНА ПДВ У СИСТЕМУ ЕЛЕКТРОНСКИХ ФАКТУРА

У складу са чланом 4. Закона о електронском фактурисању („Службени гласник РС“, бр. 44/21, 129/21 – у даљем тексту: ЗЕФ) обавезу **електронског евидентирања обрачуна ПДВ има порески дужник** у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“ бр. 84/04, . . . и 153/20 у даљем тексту – Закон о ПДВ) који **има статус обвезника ПДВ**, као и субјект јавног сектора, правно лице и предузетник<sup>1</sup> који **није обвезник ПДВ**. У том смислу систем електронских фактура (у даљем тексту: СЕФ) има двоструку функцију – функцију **система за електронско фактурисање** али и **електронско евидентирање обрачуна ПДВ од стране пореских дужника** у складу са ЗЕФ.

Од почетка примене ЗЕФ сусрећемо се са бројним недоумицама у смислу, између осталог, **ко и од којег датума** има обавезу да електронски евидентира обрачун ПДВ (у даљем тексту – ЕЕО ПДВ), **који је обухват трансакција** за који постоји обавеза евидентирања и **на који начин** се исти спроводи у СЕФ. Додатна компликација произлази из чињенице да ЗЕФ и пратећи прописи разликују два типа ЕЕО ПДВ: појединачни и збирни.

Ажурираном верзијом Интерног техничког упутства (од 10. јуна 2022. године<sup>2</sup> – у даљем тексту: ИТУ) Министарство финансија Републике Србије (у даљем тексту: МФИН) је, директно или индиректно, одговорило на одређена питања, али не на сва. У овом чланку бавимо се актуелним недоумицама из ове области. У предстојећем периоду очекујемо додатна тумачења и појашњења надлежног Министарства, као и неопходна прилагођавања на порталу СЕФ.

### 1. Субјекти који имају обавезу ЕЕО ПДВ

У складу са чланом 4. ЗЕФ обавезу ЕЕО ПДВ у СЕФ има **порески дужник у складу са Законом о ПДВ, који је обвезник ПДВ**, као и субјект јавног сектора, **правно лице**, односно предузетник **који није обвезник пореза на додату вредност**, осим:

1. Обвезника пореза на додату вредност за промет добара и услуга које је извршио, укључујући и примљени аванс за тај промет, **за који издаје електронску фактуру** у складу са ЗЕФ;

Напомињемо да је чланом 3. став 2. ЗЕФ прописано да **обавеза издавања ЕФ не постоји за:**

1) промет на мало и примљени аванс за промет на мало у складу са законом који уређује фискализацију (с обзиром на то да се за овај промет издаје фискални рачун);

2) уговорну обавезу усмерену према корисницима средстава из међународних оквирних споразума;

3) набавку, модернизацију и ремонт наоружања и војне опреме, набавку безбедносно осетљиве опреме, као и са њима повезаним набавкама добара и услуга.

2. Пореског дужника за увоз добара.

У складу са ставом 2. истог члана ЗЕФ за промет на мало и примљени аванс за промет на мало у складу са законом којим се уређује фискализација, који врши обвезник ПДВ, постоји обавеза ЕЕО ПДВ из става 1. овог члана искључиво ако за тај промет, укључујући и примљени аванс, **не постоји обавеза издавања фискалног рачуна** у складу са законом којим се уређује фискализација.

Подсећамо на то да ЗЕФ уређује, између осталог, издавање, слање, пријем, обраду, чување, садржину и елементе ЕФ, у **трансакцијама** између субјеката јавног сектора, између субјеката приватног сектора, односно између субјекта јавног и субјекта приватног сектора. У том смислу, а складу са чланом 2. став

1 ЗЕФ прописује изузетке од наведеног, о чему ће више речи бити у наставку текста.

2 <https://www.efaktura.gov.rs/vest/1193/azurirano-interno-tehnicko-uputstvo-verzija-od-10-juna-.php>

1. тачка 1) истог закона, трансакција подразумева и **трансакцију без накнаде** која се односи на испоруку добара и пружање услуга. Сходно истом члану став 1. тачка 5) ЕФ је, између осталог, фактура која се издаје за промет без накнаде.

На основу наведених одредаба произлази да **постоји обавеза издавања ЕФ за сваки промет без накнаде када је реч о трансакцијама између лица на која се примењује ЗЕФ.**

Сходно члану 4. став 4. ЗЕФ, обавезу ЕЕО ПДВ у систему електронских фактура има и обвезник ПДВ за промет добара и услуга који **врши без накнаде**, за који је порески дужник у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, ако за тај промет не издаје рачун у складу са тим законом. Међутим, у овом случају **није реч о примени члана 164. став 1. тачка 3) Правилника о порезу на додату вредност** („Службени гласник РС“, бр. 37/21, . . . и 59/22; у даљем тексту – Правилник о ПДВ), према којем обвезник ПДВ нема обавезу да изда рачун за промет добара и услуга који изврши без накнаде, већ о ситуацијама када се генерално не издаје рачун (нпр., исказани расход, мањак добара).

На основу претходно наведеног, може се закључити да обавезу ЕЕО ПДВ:

**А. Нема обвезник ПДВ који врши:**

- промет добара и услуга за који се сматра пореским дужником и **за који издаје ЕФ, односно фискални рачун** (јер приликом издавања ЕФ ово лице врши обрачун ПДВ у својству пореског дужника и исказује га у рачуну);

- промет добара и услуга за који се не сматра пореским дужником, без обзира на то да ли има обавезу да изда ЕФ или не;

- **промет услуга без накнаде у своје пословне сврхе**<sup>3</sup> (јер се исте не сматрају прометом услуга, односно предметом опорезивања ПДВ, односно по основу истих не настаје обавеза обрачунавања ПДВ);

- **промет добара без накнаде који није предмет опорезивања** у складу са чланом 6. Закона о ПДВ;

- **промет страном лицу** који се сматра извршеним **ван територије Републике Србије** у складу са чл. 11 и 12. Закона о ПДВ;

3 Промет услуга без накнаде је регулисан чланом 5. став 4. Закона о ПДВ, на основу које са прометом услуга уз накнаду изједначава се;

1) употреба добара која су део пословне имовине пореског обвезника за **личне потребе** оснивача, власника, запослених или других лица, односно **употреба добара у непословне сврхе пореског обвезника**. Ова употреба сматра се прометом услуга уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра **може одбити** у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза.

2) пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за **личне потребе** оснивача, власника, запослених или других лица, односно друго пружање услуга без накнаде у **непословне сврхе пореског обвезника**.

У складу са чланом 10. став 1. и чланом 11. став 2. Правилника о ПДВ употреба добара која су део пословне имовине пореског обвезника, односно пружања услуга у **непословне сврхе** су она која се **не врше у циљу повећања прихода, односно смањења расхода обвезника ПДВ који врши промет те услуге.**

- промет за који **не издаје ЕФ** а који се сматра извршеним **ван територије Републике Србије или промет који се сматра ослобођеним у складу са чл. 24. и 25. Закона о ПДВ.**

**Б. Има обвезник ПДВ који је извршио промет добара и услуга за који се сматра пореским дужником, а за који не издаје ЕФ**, без обзира на то шта представља основ неиздавања ЕФ (лице којем се врши промет или примена ослобођења од издавања ЕФ прописано ЗЕФ). Другим речима, обвезник ПДВ има обавезу ЕЕО ПДВ уколико:

- **врши промет лицу за који се сматра пореским дужником и не издаје ЕФ.** Изузетак од наведеног је промет на мало и примљени аванс за промет на мало у складу са Законом о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21) када постоји обавеза издавања фискалног рачуна;

- **врши промет страном лицу за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ** уколико није реч о промету на мало и примљеном авансу на мало у складу са Законом о фискализацији када постоји обавеза издавања фискалног рачуна страном физичком лицу;

- реч је о **мањку добара** (осим мањка који се сматра расходом на који се не плаћа ПДВ у складу са Законом о ПДВ и мањка који се може правдати вишом силом или другим оправданим разлогом у складу са Правилником о ПДВ);

- има обавезу **обрачуна ПДВ за исказани расход** (кало, растур, квар и лом) изнад количине на који се не плаћа ПДВ<sup>4</sup>;

- има обавезу обрачуна ПДВ на давање **рекламног материјала и других поклона мање вредности** у складу са чланом 6. став 1. тачка 4) Закона о ПДВ и чл. 19. до 21. Правилника о ПДВ (у случају када је вредност тих добара већа од вредности из члана 21. Правилника о ПДВ);

- **врши промет на мало** ако за тај промет, укључујући и примљени аванс, **не постоји обавеза издавања фискалног рачуна**<sup>5</sup> преко електронског фискалног уређаја (у даљем тексту: ЕФУ).

У складу са чланом 3. став 2. Закона о фискализацији **прометом на мало** сматра се сваки извршени 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. У складу са чланом 4. став 4. истог закона обвезник фискализације који обавља делатности ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко ЕФУ актом Владе, а истовремено обавља и делатности које нису изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко ЕФУ, дужан је да сваки

4 У складу са Уредбом о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04 и 86/04).

5 Што је регулисано Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21, 117/21 и 51/22; у даљем тексту – Уредба).

појединачни промет на мало приликом обављања делатности које **нису обухваћене актом** Владе из става 3. овог члана, евидентира преко ЕФУ.

Другим речима, обвезници ПДВ који врше **промет на мало, односно промет добара и услуга физичким лицима за који су ослобођени издавања фискалног рачуна у складу са Уредбом имају обавезу ЕЕО ПДВ**. Напомињемо, уколико обвезник ПДВ врши промет и физичким и правним лицима (при чему се не ради о промету у малопродајном објекту који се примарно користи за промет добара и пружање услуга физичким лицима), ово лице има обавезу издавања фискалног рачуна преко ЕФУ за промет који врши физичким лицима, док за промет који врши правним лицима нема обавезу ЕЕО ПДВ ако за тај промет издаје ЕФ.

У складу са чланом 2. став 3. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, . . . и 57/22 – у даљем тексту: Правилник о фискалним рачунима) рачуном за аванс сматра се фискални рачун који се издаје ради евидентирања примљеног аванса за будући промет на мало. Чланом 2а истог правилника прописано је да када се промет добара и услуга на мало врши имаоцу корпорацијске картице, обвезник фискализације издаје **искључиво фискални рачун за промет**, независно од тога да ли је реализација тог промета претходно наплаћена, уз испуњење прописаних услова. Међутим, поставља се питање да ли је, уколико се врши авансно плаћање, потребно да се изврши ЕЕО ПДВ, с обзиром на то да у овом случају не постоји обавеза издавања фискалног рачуна за наплаћени аванс. Сматрамо да не би имало смисла вршити ЕЕО ПДВ за примљена авансна средства у ситуацији када се за извршени промет издаје ЕФ, већ да у конкретном случају обвезник примене ЗЕФ треба да изда авансни рачун и коначни рачун (за извршени промет) у СЕФ.

1. Врши промет који је **ослобођен издавања ЕФ** и то за промет који се односи на:

– уговорну обавезу усмерену према корисницима средстава из **међународних оквирних споразума**. Чланом 66. Закона о јавним набавкама („Службени гласник РС“, бр. 91/19), оквирни споразум је дефинисан као споразум између једног или више наручилаца и једног или више понуђача, којим се утврђују услови и начин доделе уговора током периода важења оквирног споразума, посебно у погледу цене и, евентуално, количине. Уговор о јавној набавци закључује се на основу оквирног споразума пре истека рока важења оквирног споразума, с тим да његово трајање не мора да се подудара са трајањем тог оквирног споразума, већ по потреби може да траје краће или дуже време. Уговоре о јавној набавци на основу оквирног споразума могу да закључе наручиоци који су закључили оквирни споразум, наручиоци у чије име је оквирни споразум закључен, као и наручиоци за које из документације о набавци јасно може да се утврди да им је оквирни споразум намењен.

Сматрамо да се изузеће од обавеза издавања ЕФ односи **на све учеснике у ланцу набавке** (нпр., подизвођаче и извођаче), с обзиром на коришћену терминологију („усмерену према корисницима“). Изузеће од обавезе издавања ЕФ, када је реч о међународним оквирним споразумима, односи се и на промет добара и услуга на који се примењује ослобођење са правом на одбитак претходног пореза прописаног чланом 24. став 1. тач. 16а) до 16г) Закона о ПДВ, а у складу са условима и процедуром прописаним чл. 112. до 132. Правилника о ПДВ. Наравно, **изузеће од обавезе издавања ЕФ није условљено ни на који начин применом наведеног ослобођења**, односно оно ће се примењивати независно од тога да ли су услови за примену ослобођења испуњени или не.

Додатно, обавеза ЕЕО ПДВ не постоји у ситуацији **уколико се примењује пореско ослобођење**.

– набавку, модернизацију и ремонт **наоружања и војне опреме**, набавку безбедносно осетљиве опреме, као и **са њима повезаним набавкама добара и услуга**.

ЕЕО ПДВ се врши у ситуацији када је лице дужно да изврши обрачун ПДВ за овај промет јер за исти није дужно да изда ЕФ. Шта се сматра наоружањем и војном опремом ближе је дефинисано Законом о производњи и промету наоружања и војне опреме („Службени гласник РС“ бр. 36/18). Међутим овим актом (као ни одредбама садржаним у ЗЕФ) није прецизирано шта се сматра набавкама добара и услуга **који су повезани** са набавком, модернизацијом и ремонтом наоружања и војне опреме, као и набавком безбедносно осетљиве опреме.

В. **Има обвезник ПДВ којем је извршен промет добара и услуга за који се сматра пореским дужником** у складу са чланом 10. Закона о ПДВ односно за промет који:

– Врши **страно лице** које није именovalo пореског пуномоћника и евидентирало се за обавезу плаћања у Републици Србији, а овај промет сматра се извршеним на територији Републике Србије, за који је ово лице (у својству примаоца) порески дужник у складу са чланом 10. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ.

Као што смо претходно навели, ЕЕО ПДВ се не врши за промет страног лица чије је место, у складу са чл. 11 и 12., ван територије Републике Србије (односно није потребно исказивати податке о основици, односно обрачунатом ПДВ у износу који је једнак нули). Основ за овај став садржан је у ИТУ (стр. 224., одељак: 3.5.11 – Појединачна евиденција ПДВ), према којем се евидентирање обрачуна ПДВ врши **за сваки настапак пореске обавезе** у случају када је издавалац или прималац порески дужник у складу са Законом о ПДВ;

– Овом лицу је извршио промет **други обвезник ПДВ, а за који се пореским дужником сматра прималац добара, односно услуга**, у складу са чланом 10. став 2. Закона о ПДВ<sup>6</sup>.

6 Подсећамо на то да се правила за одређивање пореског дужника из става 2. овог члана примењују искључиво ако је тај промет извршен између обвезника ПДВ **евидентираних за обавезу плаћања ПДВ** у складу са овим законом.

Подсећамо, у складу са поменутиим чланом 10. став 2. Закона о ПДВ, **порески дужник** је:

1. Прималац добара или услуга, обвезник ПДВ, за промет **секундарних сировина и услуга које су непосредно повезане са тим добрима**, извршен од стране другог обвезника ПДВ;

2. Прималац добара, обвезник ПДВ, за промет **грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката**, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са Законом о ПДВ;

3. Прималац **добара и услуга из области грађевинарства**, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ;

4. Прималац **електричне енергије и природног гаса** који се испоручују преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје, за промет електричне енергије и природног гаса извршен од стране другог обвезника ПДВ;

5. Прималац **добара или услуга**, обвезник ПДВ, за промет извршен од стране другог обвезника ПДВ, и то код промета:

а) хипотековане непокретности код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека,

б) предмета заложног права код реализације уговора о залози у складу са законом којим се уређује заложно право на покретним стварима,

в) добара или услуга над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом;

6. **Стицалац имовине или дела имовине** чији је пренос извршен у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, после чијег преноса су престали услови из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона.

У овој ситуацији **обвезник ПДВ који врши промет добара и услуга другом обвезнику ПДВ издаје ЕФ**, док **прималац врши ЕЕО ПДВ у СЕФ**.

Напомињемо да обвезник ПДВ **не врши ЕЕО ПДВ** за промет који му је извршен, а за који се **не сматра** пореским дужником (без обзира на то што није издата ЕФ).

**Г. Има** и **субјект јавног сектора, правно лице, односно предузетник који није обвезник ПДВ, уколико се сматра пореским дужником у складу са Законом о ПДВ**

То практично значи да лица која нису обвезници ПДВ, а јесу порески дужници, имају обавезу да врше ЕЕО ПДВ, јер ЗЕФ није прописао изузеће за тај случај. Међутим, овде се поставља додатно питање да ли ће ова лица, практично по основу ЕЕО ПДВ, стећи статус добровољних корисника СЕФ на које се, у складу са чланом 2. став 1. тачка 4) ЗЕФ, примењују одредбе које се односе на субјекте приватног сектора.

## 2. Почетак обавезне примене ЕЕО ПДВ

У складу са одредбама члана 24. ЗЕФ, обавеза **субјекта јавног сектора** да врши ЕЕО ПДВ **примењује се од 1. маја 2022. године**, док је за „остале“ обавезна примена од 1. јануара 2023. године, **изузев за трансакције у којима је један од учесника субјект јавног сектора**. Напомињемо да се, у складу са чланом 2. став 1. тачка 4) ЗЕФ, одредбе истог закона које се примењују на субјекта приватног сектора, примењују и на добровољног корисника СЕФ. Другим речима, **добровољни корисник СЕФ** примењује релевантне одредбе члана 24. ЗЕФ **које се односе на субјекта приватног сектора** у смислу почетка примене обавезе ЕЕО ПДВ. У овом случају примена је фактички од дана када је ово лице добило тај статус – дана настанка обавезе обрачуна ПДВ у својству пореског дужника.

Неспорна је чињеница да су субјекти јавног сектора дужни да врше ЕЕО ПДВ од 1. маја 2022. године, било да је реч о трансакцијама са другим субјектима јавног сектора, приватног сектора (укључујући и добровољне кориснике СЕФ) или о „трећим“ лицима за које имају ту обавезу (у складу са коментарима датим у првом одељку овог чланка). Наведено се примењује на сав **промет** за која су ова лица порески дужници а **који се сматра извршеним од 1. маја 2022. године** (независно од тога да ли су и када примили рачун од лица које им је извршило промет за који се сматрају пореским дужником<sup>7</sup>).

Међутим, поставља се питање у вези са почетком примене ЕЕО ПДВ за **субјекте приватног сектора**. Наиме, како смо навели, сходно члану 24. став 8., обавеза ЕЕО ПДВ у вези са трансакцијама из члана 4. овог закона, осим трансакција у којима је једна од страна субјект јавног сектора, **примењује се од 1. јануара 2023. године**. Другим речима, ова лица нису дужна од 1. маја 2022. године да врше ЕЕО ПДВ за трансакције у којима су оба учесника субјекти приватног сектора, односно уколико субјект приватног сектора издаје ЕФ субјекту јавног сектора<sup>8</sup> (наведено важи и за појединачни и за збирни обрачун). Међутим, од којег момента ово лице има обавезу да врши ЕЕО ПДВ уколико је оно **порески дужник у трансакцији са субјектом јавног сектора**<sup>9</sup>?

7 Изузетак је ситуација у којој пореска обавеза настаје **издавањем рачуна** код услуга из члана 5. став 3. тачка 1) Закона о ПДВ (пренос, уступање и давање на коришћење ауторских и сродних права, патената, лиценци, заштитних знакова, као и других права интелектуалне својине), услуга непосредно повезаних са тим услугама, као и услуга техничке подршке приликом коришћења софтвера, хардвера и друге опреме на одређени временски период.

8 У складу са чланом 24. став 5. ЗЕФ обавеза субјекта приватног сектора да изда ЕФ субјекту јавног сектора примењује се од 1. маја 2022. године.

9 Примера ради, у ситуацији када је субјект приватног сектора ослобођен издавања ЕФ за промет који врши субјекту јавног сектора (нпр., у случају промета наоружања и војне опреме, за који се сматра пореским дужником ослобођеним од обавезе издавања ЕФ) или уколико субјект јавног сектора, обвезник ПДВ, врши промет субјекту приватног сектора за који се пореским дужником сматра субјект приватног сектора у складу са Законом о ПДВ.

Поставља се питање да ли је у овом случају реч о правној празнини јер се буквалним тумачењем одредбе може закључити да субјект приватног сектора врши ЕЕО ПДВ од 1. јануара 2023. године, док ЗЕФ експлицитно **не прописује** од када се ова обавеза примењује на трансакције у којима је једна од страна субјект јавног сектора. Имајући у виду то да су, како смо претходно објаснили, субјекти јавног сектора у складу са чланом 24. став 4. ЗЕФ од 1. маја 2022. године дужни да врше ЕЕО ПДВ да је намера била да се одредбом члана 24. став 8. пропише да обавеза ЕЕО ПДВ почиње да се примењује од 1. јануара 2023. године.

### 3. Поступак, односно начин на који се врши ЕЕО ПДВ у СЕФ

ЗЕФ уводи два типа ЕЕО ПДВ: збирни и појединачни.

У складу са чланом 4. став 3. ЗЕФ **збирни обрачун** се врши за **промет на мало и примљени аванс на мало**, који врши обвезник ПДВ уколико за тај промет и примљени аванс не постоји обавеза издавања фискалног рачуна (о чему је било више речи у првом одељку овог чланка).

У свим осталим прописаним случајевима врши се **појединачни обрачун**.

**Збирни обрачун** се врши за све обавезе, исказивањем података о основици и обрачунатом порезу на додату вредност, посебно по пореским стопама. **Појединачни обрачун** подразумева унос података по свакој обавези, односно трансакцији (креирањем појединачног документа у СЕФ).

У складу са ставом 7. истог члана, актом министра надлежног за послове финансија ближе се уређују начин и поступак ЕЕО ПДВ у СЕФ. Чланом 9. Правилника о елементима електронске фактуре, форми и начину доставе пратеће и друге документације кроз систем електронских фактура, начину и поступку електронског евидентирања обрачуна пореза на додату вредност у систему електронских фактура и начину примене стандарда електронског фактурисања („Службени гласник РС“, бр. 69/21, 132/21, 46/22 – у даљем тексту: Правилник о ЕФ), прописано је да се **начин електронског евидентирања, кориговања, одсно поништавања обрачуна ПДВ** (из чл. 7, 8. и 8а овог правилника) врши у складу са ИТУ.

#### 3.1. Појединачни обрачун

Чланом 7. Правилника о ЕФ прописано је да **појединачни обрачун** обавезно садржи податке подељене по свакој пореској обавези која је настала у датом пореском периоду у смислу Закона о ПДВ, а који укључују:

1. Кратак опис извршеног промета или другог основа настанка **сваке пореске обавезе у датом пореском периоду**;

2. Износе основице ПДВ у динарима;

3. Пореске стопе које се примењују;

4. Износе ПДВ који је обрачунат на основицу у динарима.

Уз појединачни обрачун може се доставити и **број интерног рачуна** или други документ који **садржи више детаља** о основу за обрачун ПДВ.

На порталу СЕФ појединачни обрачун врши се одабиром опције „Појединачна евиденција ПДВ-а“. У складу са ИТУ (одељак 3.5.11 – Појединачна евиденција ПДВ-а, стр. 230) одабиром ове опције корисник може евидентирати појединачна документа **која нису послата** путем СЕФ за одређени порески период. Евидентирање овог обрачуна врши се за сваки настанак пореске обавезе у случају када је **издавалац или прималац порески дужник** у складу са Законом о ПДВ.

Сматрамо да се **појединачни обрачун** врши како за документа/фактуре која **нису послата кроз СЕФ** (примера ради, за промет за који се не издаје ЕФ, а за који се пореским дужником сматра лице које тај промет врши), али и у оним случајевима када је од стране лица **које врши промет издата ЕФ, а пореским дужником сматра се прималац** (у складу са чланом 10. Закона о ПДВ).

У форму за унос појединачног обрачуна, у складу са ИТУ, уносе се следећи подаци:

1. Правац документа (улазни или излазни);

2. Идентификатор пошиљаоца (ПИБ или ЈБКЈС) – сматрамо да се овај податак не уноси када је реч о промету који врше страна лица, односно који се врши страним лицима;

3. Тзв. „Чек-бокс“ – уколико је реч о документу из иностранства – напомињемо да се ово поље **не „чекира“** уколико је реч о документу који се **издаје страном лицу**;

4. Тип документа (фактура, књижно одобрење, књижно задужење или авансни рачун).

Поставља се питање исправног уноса типа документа у ситуацији када:

– постоји обавеза интерног обрачуна за промет који је извршен, а за који још увек није примљен рачун или други документ,

– постоји обавеза обрачуна ПДВ за промет за који се не издаје рачун или други документ (нпр., за промет добара и услуга без накнаде, исказани расход итд.).

Сматрамо да се у тој ситуацији, с обзиром на то да ово представља обавезно поље, бира „Фактура“, а у поље „Број документа“ може се унети референца документа који је основ за унос (примера ради – „интерни обрачун бр. хх“). Слично питање поставља се у ситуацији када долази до **измене основице** утврђене проценом и износа основице на дан настанка пореске обавезе (нпр., на основу достављеног рачуна страног лица). Сматрамо да се у овом случају уносе подаци који се односе на **износ разлике**, уз навођење референце документа који је основ за обрачун. У вези са наведеним очекује се унапређење ИТУ;

5. Број документа;

6. Број једног или више авансних рачуна (уколико постоје);

7. Датум плаћања;
8. Опис промета;
9. Датум промета;
10. **Укупан износ накнаде** (основица без ПДВ-а);
11. Пореска основицу по стопи 20%;
12. Пореска основицу по стопи 10%;
13. Укупни обрачунати ПДВ;
14. **Укупан износ основице**;
15. Право на одбитак ПДВ-а (без права, делимично, у потпуности)<sup>10</sup>.

На основу документа „Детаљи нове хитне исправке (Hotfix 2.4)“<sup>11</sup>, објављеним на сајту [www.efaktura.gov.rs](http://www.efaktura.gov.rs) у петак 10. јуна 2022. године, извршене су одређене исправке, између осталог под бројем 29. је наведено да је **омогућено додавање аванса код појединачне евиденције**. Међутим, оно што је и даље нејасно да ли је уношење овог податка на било који начин утиче на исказивање података за извршени промет (пре свега, мислимо на податке: укупан износ накнаде, основица ПДВ и укупан износ). С обзиром на тип података за који се захтева унос, чињеницу да систем не омогућава на било који начин умањење основице, односно ПДВ за износе који се односе на авансна плаћања, као и да приликом уноса података систем не врши верификацију истих, у одсуству прецизнијих инструкција од стране надлежних органа, сматрамо да податке треба

10 Напомињемо да су подаци „статус“ и „датум закључавања“ системски, које обвезник евидентирања не уноси.

11 [https://www.efaktura.gov.rs/extfile/sr/1187/SEF%20detalji%20ispravke%202.4%20verzija%20od%2010062022\\_lat.pdf](https://www.efaktura.gov.rs/extfile/sr/1187/SEF%20detalji%20ispravke%202.4%20verzija%20od%2010062022_lat.pdf)

унети на начин да се ПДВ исказује за износ разлике, док се основица исказује у пуном износу.

У складу са ИТУ „појединачна евиденција ПДВ се може мењати све док корисник не одабере опцију „Закључај“, након чега се појединачна евиденција ПДВ **више не може мењати**“. Међутим, како смо претходно напоменули, очекују се даља системска прилагођавања и измене ИТУ.

Напомињемо да порески дужници имају обавезу да **поступају у складу са Законом о ПДВ, односно са Правилником о ПДВ, независно од обавезе појединачног обрачуна у СЕФ**. Основ за овај став налазимо у одредби члана 7. став 2. ЗЕФ на основу које овај закон не утиче на примену одредаба закона којим се уређују обрачунавање и плаћање ПДВ и подзаконских аката усвојених на основу тог закона.

Наведено имплицира да, примера ради, за промет добара и услуга који у Републици врши страном лице које није обвезник ПДВ у Републици, прималац, као порески дужник, сачињава интерни рачун на дан настанка пореске обавезе у складу са чланом 196. Правилника о ПДВ.

Додатно, у сегменту практичне примене, поставља се питање у вези са начином поступања у ситуацији када се прими ЕФ са пореском категоријом АЕ – обрнуто обрачунавање ПДВ-а. Наиме, у приказу ове ЕФ (у секцији „Улазна документа“) се види следеће поље:

Наглашавамо да означавање овог поља **не утиче** на исказивање података у појединачној евиденцији. Другим речима, без обзира на то што ће порески дужник маркирати ово поље, он је дужан да **изврши појединачни обрачун**.

### 3.2. Збирни обрачун

Као што смо претходно навели, у складу са чланом 4. став 3. ЗЕФ, **збирни обрачун** се врши за **промет на мало и примљени аванс на мало**, који врши обвезник ПДВ, уколико за тај промет и примљени аванс не постоји обавеза издавања фискалног рачуна. Исти се врши за све обавезе, исказивањем података о основици и обрачунатом ПДВ, посебно по пореским стопама.

У складу са чланом 8. Правилника о ЕФ, **збирни обрачун** из члана 4. став 2. ЗЕФ обавезно садржи **збирно податке за све пореске обавезе које су на-**

**стале у датом пореском периоду** у смислу Закона о ПДВ, а који укључују:

1. Кратак **опис извршеног промета** или **другог основа настанка сваке пореске обавезе** у датом пореском периоду<sup>12</sup>;
2. Износе основице у динарима;
3. Пореске стопе;
4. Износе ПДВ који је обрачунат на основицу у динарима.

Међутим, према ИТУ (одељку 3.5.10 – Збирна евиденција ПДВ-а, стр. 228.) одабиром ове опције „корисник може збирно евидентирати ПДВ за одређени порески период, **за рачуне који нису послати кроз Систем е-фактура**. Евидентирање обрачуна ПДВ врши

12 С обзиром на податке које збирна евиденција садржи, није јасно где се овај податак уноси, јер није предвиђен за унос на порталу СЕФ.

се за сваки настанак пореске обавезе у случају када је **издавалац порески дужник** у складу са ЗПДВ<sup>13</sup>. На основу претходно наведеног може се стећи утисак да је обухват збирног обрачуна, према ИТУ, знатно шири у односу на законску норму. Додатно, на основу такве формулације практично није могуће направити **јасно разграничење** између појединачног и збирног начина евидентирања, јер се оба врше **за сваки наста-нак пореске обавезе**<sup>13</sup>, с том разликом што се збирно евидентирање врши у случају када је **издавалац** порески дужник, док се појединачни обрачун врши када је издавалац **или** прималац порески дужник у складу са Законом о ПДВ. Међутим, сматрамо да обавезу ЕЕО ПДВ и из аспекта збирног и појединачног начина евидентирања **треба тумачити из аспекта самог ЗЕФ**, у складу са претходно датим коментарима. Како смо претходно навели, у складу са чланом 4. став 3. ЗЕФ, **збирни обрачун** се врши за **промет на мало и примљени аванс на мало**, који врши обвезник ПДВ уколико за тај промет и примљени аванс не постоји обавеза издавања фискалног рачуна.

Даље, форма за унос збирне евиденције захтева унос следећих типова података:

- временски опсег (да ли се збирна евиденција односи на месец или квартал);
- период на који се односи (месец или квартал);
- годину;
- пореску основицу по стопи 20% за промет са накнадом;
- пореску основицу по стопи 10% за промет са накнадом;
- пореску основицу по стопи 20% за промет без накнаде;
- пореску основицу по стопи 10% за промет без накнаде;
- **смањење ПДВ на основу промета из претходних периода;**

– **увећање ПДВ на основу промета из претходних периода.**

Сходно члану 8а Правилника, овај обрачун обвезник евидентирања има могућност да коригује у СЕФ (у случају погрешног ЕЕО ПДВ), односно да га поништи (уколико обрачун није требало ни да буде евидентиран). Међутим, према тренутној верзији ИТУ, збирна евиденција се може мењати до момента њеног закључавања, након чега не постоји могућност измена. Такође се очекују измене и у овом делу.

ИТУ не даје додатна објашњења када је реч о уносу података „смањење ПДВ“ односно његово увећање „на основу промета из претходних периода“. Ове опције имају смисла уколико је реч о збирном обрачу-ну обавезе ПДВ за **одређени порески период**<sup>14</sup>, али је упитан опсег примене уколико се иста користи за промет на мало и примљени аванс на мало, који врши обвезник ПДВ уколико за тај промет и примљени аванс не постоји обавеза издавања фискалног рачуна.

У складу са чланом 4. став 6. ЗЕФ ЕЕО ПДВ у СЕФ врши се за порески период у року за подношење пореске пријаве, у складу са законом којим се уређује ПДВ, односно у року од:

- 15 дана по истеку пореског периода – за обвезнике ПДВ, односно
- 10 дана по истеку пореског периода (односно календарског месеца) у којем је настала пореска обавеза – за пореске дужнике који нису обвезници ПДВ.

**Обвезници ПДВ имају и даље обавезу да поступају у складу са Законом о ПДВ и са прописима који су донети на основу тог закона у погледу обрачунавања ПДВ, вођења евиденције, припреме и подношења Прегледа обрачуна ПДВ и Пореске пријаве ПДВ.**

<sup>13</sup> Што је код збирног начина евидентирања **контрадикторно** самом типу евиденције – збирни.

<sup>14</sup> Примера ради, уколико је за извршени промет извршен обрачун ПДВ у претходном пореском периоду, а ЕФ издата у текућем.

## РОК ЗА ПОДНОШЕЊЕ ЗАХТЕВА СТРАНОГ ОБВЕЗНИКА ЗА РЕФАКЦИЈУ ПДВ ИСТИЧЕ 30. ЈУНА 2022. ГОДИНЕ

Обављање пословних активности на територији Републике Србије (у даљем тексту: РС) може за резултат имати значајно повећање трошкова страних лица (односно лица која у РС немају седиште), укључујући и трошак ПДВ обрачунат у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 153/20 – у даљем тексту: Закон о ПДВ) од стране домаћих добављача, обвезника ПДВ. Страна лица оптимизацију трошкова ПДВ могу спровести на два начина:

1. Стицањем статуса **обвезника ПДВ** (што подразумева одређивање пореског пуномоћника и евидентирање за обавезу плаћања ПДВ) – у смислу остваривања права на одбитак претходног пореза (у складу са чланом 10а Закона о ПДВ), и

2. **Рефакцијом ПДВ** за промет добара и услуга извршен овом лицу од стране обвезника ПДВ – на основу поднетог захтева на Обрасцу РЕФ 1 – Захтев страног обвезника за рефакцију. **Рок за подношење захтева за рефакцију ПДВ за промет који је извршен страном обвезнику у току 2021. године истиче 30. јуна 2022. године.**

Рефакција ПДВ страном обвезнику (у даљем тексту: рефакција) нормативно је уређена чланом 53. Закона о ПДВ и чланом 271. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, . . . и 59/22 – у даљем тексту: Правилник о ПДВ).

Прописана правила су у значајној мери усаглашена са чл. 170–171а ЕУ ПДВ Директиве<sup>1</sup>. Додатно, Осмом Директивом<sup>2</sup> прописани су поступак и начин остваривања права на рефакцију ПДВ страног лица регистрованог за ПДВ у некој од земаља чланица (различитој од земље у којој остварује право на повра-

ћај), док се **Тринаестом Директивом**<sup>3</sup> ближе уређује повраћај страним обвезницима који **немају седиште на територији ЕУ**.

### 1. УСЛОВИ ЗА ОСТВАРИВАЊЕ ПРАВА НА РЕФАКЦИЈУ ПДВ

#### **Набавке за које постоји право на рефакцију ПДВ**

У складу са чланом 53. Закона о ПДВ, право на рефакцију, на основу поднетог захтева, може да оствари страни обвезник за **промет покретних добара и пружене услуге** у Републици.

Напомињемо да страном лице не остварује право на рефакцију ПДВ за набавку непокретности и ПДВ плаћен на увозу<sup>4</sup>.

Реч је о опорезивим испорукама на које је **обрачунат ПДВ и исказан у рачуну у складу са Законом о ПДВ**. Уколико је, примера ради, добављач – обвезник ПДВ исказао ПДВ, а то није био дужан да учини (на основу погрешне примене правила места промета), страни обвезник нема право на рефакцију ПДВ. У том случају ово лице треба да захтева од свог добављача исправку рачуна који садржи грешку и, уколико је рачун плаћен, повраћај дела новчаних средстава (за износ припадајућег ПДВ).

У наставку наводимо мишљења Министарства финансија Републике Србије (у даљем тексту: МФИН):

*„Наиме, с обзиром на то да је, према закону којим се уређују привредна друштва, представништво страног привредног друштва његов издвојен*

1 Извор: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112#ntr8-L\\_2006347EN.01000101-E0008](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112#ntr8-L_2006347EN.01000101-E0008)

2 Извор: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02008L0009-20101001>

3 Извор: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31986L0560>

4 Тринаестом Директивом ЕУ дато је право, у складу са прописаним условима, на рефакцију ПДВ плаћеног на **увозу** док нашим Законом о ПДВ исто није предвиђено.

организациони део који може обављати претходне и припремне радње у циљу закључења правног посла тог друштва и да може закључивати само правне послове у вези свог текућег пословања, са аспекта Закона представништво страног лица сматра се пословном јединицом тог лица, при чему та пословна јединица **нема статус сталне пословне јединице која може да обавља делатност у Републици Србији**, осим у изузетним случајевима (када је обављање делатности уређено међународним уговором).

Поред тога напомињемо, страни обвезник који има представништво у Републици Србији **има право на рефакцију ПДВ за набавке добара и услуга за потребе свог представништва** у складу са чланом 53. Закона<sup>4</sup> (мишљење МФИН бр. 011-00-00377/2016-04 од 15.06.2016. године)

„На промет добара, у конкретном случају опреме – алата потребног за производњу конкретних ауто делова (намењених отпремању у иностранство), а који обвезник ПДВ врши купцу (наручиоцу) ауто делова, постојала би обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом, с обзиром да је место тог промета Република Србија, а да за тај промет Законом није прописано пореско ослобођење. С тим у вези напомињемо, страни обвезник – купац ауто делова (под претпоставком да није обвезник ПДВ у Републици Србији) **имао би право на рефакцију ПДВ за набавку опреме – алата** потребног за производњу ауто делова у складу са чланом 53. Закона (...)“ (мишљење МФИН бр. 413-00-168/2016-04 од 21.06.2016. године)

### Промет који врши страни обвезник у РС као услов за рефакцију ПДВ

Остваривање права на рефакцију условљено је, између осталог, чињеницом да ли страно лице врши промет добара и услуга у РС или не. Рефакција ПДВ извршиће се страном обвезнику под условом, између осталог, да ово лице не врши промет у РС осим промета:

1. **Услуга превоза добара** које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) Закона о ПДВ **ослобођене пореза** (односно услуга превоза које су повезане са увозом добара, превозних услуга корисницима слободних зона које су непосредно повезане са уносом добара у слободну зону, као и превозних услуга које су у вези са извозом, транзитом и привременим увозом);

2. **Услуга превоза путника** који у складу са чланом 49. став 7.<sup>5</sup> истог закона подлеже појединачном опорезивању превоза;

3. **Добара и услуга за који обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара или услуга**. Односно, право на рефакцију ПДВ има страни обвезник и у ситуацији уколико врши промет обвезнику ПДВ са местом промета у РС, за који се пореским дужником сматра прималац, у складу са чланом 10. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ.

5 У складу са овом одредбом у случају превоза путника аутобусима, који врше **страни обвезници** ако се прелази државна граница, **надлежни царински орган обрачунава ПДВ** за сваки превоз (у даљем тексту: појединачно опорезивање превоза), под условом узајамности.

Другим речима, **нужан услов који страни обвезник мора да испуни је да не врши промет добара и услуга у РС**, са изузетком претходно наведених активности (независно од тога да ли се ове активности сматрају извршеним на територији Републике или не). Лице, наравно, врши промет добара и услуга у Републици уколико је реч о промету за који се местом промета, утврђеним у складу са чл. 11. и 12. Закона о ПДВ, сматра територија РС.

У ситуацији уколико **страно лице врши промет** за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, оно је дужно да одреди пореског пуномоћника и да се **евидентира за обавезу плаћања ПДВ** (независно од износа тог промета у претходних 12 месеци). Изузетак од наведеног је уколико је реч о промету који се врши искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. Закона о ПДВ<sup>6</sup>, као и о промету услуга превоза путника аутобусима за које се као основица за обрачун ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз. У овом случају, као што смо навели, страни обвезник нема право на рефакцију ПДВ, већ ПДВ обрачунат за одговарајући порески период умањује за износ претходног пореза у складу са Законом о ПДВ.

### Услов узајамности

Чланом 53. став 2. Закона о ПДВ прописано је да се рефакција ПДВ страном обвезнику врши **под условом узајамности**. Испуњеност овог услова у суштини значи да страни обвезник има право на рефакцију ПДВ плаћеног у Републици **под условом да то право има и обвезник ПДВ у земљи у којој ово страно лице има седиште** (и регистровано је за ПДВ). Тринаеста Директива ЕУ даје могућност земљама чланицама да услове ово право односом узајамности, што је већина ових земаља и учинила.

Према информацијама са сајта Пореске управе Републике Србије<sup>7</sup>, услов узајамности је успостављен са Холандијом, Словачком Републиком, Републиком Хрватском, Краљевином Данском, Републиком Аустријом, Босном и Херцеговином, Краљевином Белгијом, Црном Гором, Републиком Северном Македонијом, Републиком Словенијом, Савезном Републиком Немачком, Уједињеним Краљевством Велике Британије и Северне Ирске, Републиком Турском (за одређене набавке), Швајцарском Конфедерацијом, Краљевином Норвешком, Румунијом и Мађарском.

У наставку наводимо мишљења Министарства финансија Републике Србије (у даљем тексту: МФИН):

6 Лица из члана 9. став 1. Закона о ПДВ су Република Србија и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

7 <https://www.purs.gov.rs/pravna-lica/pdv/refakcija-pdv/7377/refakcija-pdv-a-stranom-obvezniku.html>

„Страни обвезник, на основу поднетог захтева, има право на рефакцију ПДВ у Републици Србији, ако је испуњен услов узајамности (што значи да и држава страног обвезника врши рефакцију ПДВ обвезницима из Републике Србије), као и услови прописани одредбама члана 53. став 1. Закона. С тим у вези, а имајући у виду да није успостављена узајамност између Републике Србије и **Краљевине Шпаније** у вези са остваривањем права на рефакцију ПДВ, обвезник из Краљевине Шпаније нема право на рефакцију ПДВ, без обзира да ли су испуњени остали услови из члана 53. став 1. Закона.“ (мишљење МФИН бр. 430-00-72/2019-04 од 28.02.2019. године)

„Страни обвезник, на основу поднетог захтева, има право на рефакцију ПДВ за промет покретних добара и пружене услуге у Републици Србији, ако је испуњен услов узајамности (што значи да и држава страног обвезника врши рефакцију ПДВ обвезницима из Републике Србије), као и услови прописани одредбама члана 53. став 1. Закона. Према томе, а имајући у виду да је почев од 1. јануара 2013. године успостављена узајамност у пуном обиму између Републике Србије и **Републике Словеније** у вези са остваривањем права на рефакцију ПДВ страном обвезнику, обвезник из Републике Словеније има право на рефакцију ПДВ за промет добара и услуга који му у Републици Србији врше обвезници ПДВ (промет материјала и изнајмљивање хале), уз испуњење услова из члана 53. став 1. Закона...

Напомињемо, чињеница да је страни обвезник оснивач привредног друштва у Републици Србији не умањује право страног обвезника на рефакцију ПДВ, уз испуњење свих прописаних услова и у складу са прописаном процедуром.“ (мишљење МФИН бр. 011-00-756/2017-04 од 20.11.2017. године)

„Према томе, а имајући у виду да је од 1. јануара 2013. године успостављена узајамност између Републике Србије и **Савезне Републике Немачке** у вези са остваривањем права на рефакцију ПДВ, обвезник из Савезне Републике Немачке, уз испуњење услова из члана 53. став 1. Закона, има право на рефакцију ПДВ за примљене услуге изнајмљивања филмског студија и опреме у Републици Србији.“ (мишљење МФИН бр. 430-00-00191/2016-04 од 15.06.2016. године)

### Право на одбитак претходног пореза као предуслов права на рефакцију ПДВ

У складу са чланом 53. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ, рефакција ПДВ ће бити извршена под условом, између осталог, да су испуњени услови **под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза** за та добра и услуге у складу са овим законом. Овом одредбом Закон о ПДВ **практично изједначава страног обвезника и домаћег обвезника ПДВ** у опсегу права на одбитак претходног пореза. Другим речима, страним лицима не може се дати повољнији „третман“ у односу на (домаће) обвезнике ПДВ<sup>8</sup>.

Сходно наведеном, одредбе Закона о ПДВ које се односе на остваривање права на одбитак претходног пореза примењују се и приликом одређивања да ли страни обвезник испуњава услов за рефакцију ПДВ. У том смислу неопходно је узети у обзир, између осталог, **испуњеност услова прописаних чланом 28. Закона о ПДВ, као и изузимање од одбитка претходног пореза из члана 29. истог закона**. Примера ради, рефакција се неће извршити страном обвезнику по основу набавке путничког аутомобила или у ситуацији да ово лице не располаже рачуном издатим у складу са Законом о ПДВ. Такође, страни обвезник који врши **промет без права на одбитак** претходног пореза (и за сврху обављања тих активности је извршио набавке добара, односно услуга у РС) нема право на рефакцију ПДВ.

„У случају набавке добара, односно услуга од обвезника ПДВ, који је за промет тих добара, односно услуга порески дужник у складу са Законом, један од услова да обвезник ПДВ – стицалац тих добара, односно услуга оствари право на одбитак ПДВ исказаног у рачуну за тај промет, је поседување рачуна издатог у складу са Законом. Наиме, рачун за предметни промет треба, између осталог, да садржи и податке о називу, адреси и ПИБ – у примаоца рачуна, тј. обвезника ПДВ којем је промет извршен. У рачуну који обвезник ПДВ издаје за промет добара, односно услуга извршен **страном обвезнику**, не мора да се наведе податак о ПИБ-у страног обвезника. С тим у вези, а уз испуњење осталих прописаних услова, страни обвезник **може да оствари право на рефакцију ПДВ ако поседује рачун претходног учесника у промету – обвезника ПДВ** у којем су, између осталог, наведени и подаци о називу и адреси страног обвезника.“ (мишљење МФИН бр. 413-00-64/2017-04 од 24.05.2017. године)

## 2. ПОСТУПАК ОСТВАРИВАЊА ПРАВА НА РЕФАКЦИЈУ ПДВ

Чланом 271. Правилника о ПДВ прописано је поступање страног обвезника за сврху остваривања права на рефакцију ПДВ. Ово право се остварује на основу поднетог захтева Пореској управи потписаног од стране овлашћеног лица<sup>9</sup>. Захтев се подноси једном годишње, најкасније до 30. јуна текуће године, за добра и услуге набављене у претходној календарској години. **За извршене набавке у 2021. години рок за подношење овог захтева истиче 30. јуна 2022. године.**

Поменути захтев се подноси на **Обрасцу РЕФ 1 – Захтев страног обвезника за рефакцију**. Посебно треба обратити пажњу на неопходну документацију коју је потребно приложити уз овај захтев<sup>10</sup>.

9 Страни обвезник треба да овласти домаће лице (правно или физичко) да, у границама датог овлашћења, предузима конкретне радње у поступку (прикупи неопходну документацију, поднесе захтев, комуницира са Пореском управом итд.). Давање овлашћења за подношење захтева електронским путем врши се подношењем пријаве за давање овлашћења на Обрасцу ПЕП.

10 Корисничко упутство за подношење захтева и коришћење апликативног софтвера може се преузети са сајта Пореске управе на овој адреси: <https://www.purs.gov.rs/pravna-lica/pregled-propisa/korisnicka-uputstva/5343/korisnicko-uputstvo-za-refakciju-i-oslo>

8 Слична одредба прописана је и у Тринаестој Директиви ЕУ.

1. **Потврда о регистрацији за ПДВ**, односно други облик пореза на потрошњу, издата од стране пореског органа државе у којој се налази седиште страног обвезника (оригинал и оверен превод). Иако није изричито прописано, ова потврда неће бити прихваћена уколико је у моменту подношења захтева „старија“ од **шест месеци**.

2. **Плаћени рачуни** о набављеним добрима или коришћеним услугама у Републици Србији, у којима је исказан ПДВ. Ови рачуни морају да буду плаћени **до момента за подношење захтева**.

Према информацијама којима располажемо, рачун **мора бити издат**<sup>11</sup> у години за коју се захтева рефакција (односно, у току 2021. године).

Као што смо претходно напоменули, реч је о рачунима који су издати у складу са Законом о ПДВ, односно садрже све прописане податке. У случају да рачун садржи грешку, неће бити прихваћен за сврху остваривања права на рефакцију, без обзира на то што је ПДВ по том рачуну плаћен. Међутим, сматрамо да уколико се накнадно утврди (примера ради, у току припреме документације) да **рачун садржи грешку** и захтева се, у складу са чланом 44. Закона о ПДВ, издавање новог рачуна који садржи напомену да се тим рачуном замењује претходно издати рачун (са оригиналним, односно истим датумом промета), чињеница да је издат под датумом у 2022. години не би требало да буде препрека за страног обвезника да оствари право на рефакцију ПДВ. У овој ситуацији страни обвезник треба да достави документ којим потврђује да за износ ПДВ **по оригиналном рачуну** није (односно, неће) бити поднет захтев за рефакцију ПДВ.

Додатно, накнадна измена рачуна (након подношења захтева и пратеће документације) и подношење новог захтева, по том основу, није могућа<sup>12</sup>.

Напомињемо да износ ПДВ за који се подноси захтев за рефакцију ПДВ **мора бити већи од 200 евра** у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије.

3. **Доказ да је рачун плаћен** – нпр., извод из пословног рачуна страног лица којим се доказује плаћање сваког рачуна за који се захтева рефакција ПДВ. Уколико је плаћање извршено у једном износу, а обухвата више појединачних рачуна, неопходно је доставити **документ/спецификацију** којим се омогућава **усаглашавање износа плаћања** са износима исказаним на сваком рачуну. Ова документација је неопходна, иако није експлицитно прописана, како би се доказало да су конкретни рачуни, по основу којих се захтева рефакција, плаћени обвезнику ПДВ.

„На основу рачуна који је у име и за рачун обвезника ПДВ – издаваоца корпоративне картице (страног лица) издао његов порески пуномоћник и фискалног исечка, односно фискалног рачуна издатог од стране

обвезника ПДВ – продавца деривата нафте на мало, страни обвезник – ималац корпоративне картице, има право на рефакцију ПДВ, уз испуњење осталих услова из члана 53. Закона. Поред тога, с обзиром да се, у конкретном случају, плаћање накнаде за промет деривата нафте врши са рачуна страног обвезника – имаоца корпоративне картице на рачун обвезника ПДВ – издаваоца корпоративне картице (страног лица) који се воде код пословних банака у иностранству, извод рачуна страног обвезника – имаоца корпоративне картице који садржи податак да је са тог рачуна извршено плаћање накнаде за одређени промет деривата нафте обвезнику ПДВ – издаваоцу корпоративне картице (страном лицу) сматра се **доказом да је рачун плаћен**.“ (мишљење МФИН бр. 011-00-01075/2018-04 од 20.09.2019. године)

Када је реч о услову за остваривање права на рефакцију ПДВ страног обвезника, који се односи на плаћање рачуна обвезнику ПДВ – испоручиоцу добара, односно пружаоцу услуга, тај услов сматра се испуњеним, **независно од тога да ли је плаћање по рачуну извршио страни обвезник – прималац добара, односно услуга или друго лице**.

„Поред тога, с обзиром на то да се, у конкретном случају, плаћање накнаде за промет који је обвезник ПДВ – *OMV Srbija doo* извршио страном обвезнику – имаоцу *Routex* картице врши тако што обвезник ПДВ – *OMV Srbija doo* доставља захтев за плаћање страном лицу – централном ентитету, страном лице – централни ентитет другом страном лицу које има закључен уговор о коришћењу *Routex* картице са купцем, а то друго страном лице купцу, извод рачуна страног обвезника – имаоца *Routex* картице и **друга документација** на основу које се може закључити да је извршено плаћање накнаде за одређени промет, сматрају се доказима да је конкретни рачун плаћен.“ (мишљење МФИН бр. 011-00-01080/2021-04 од 3.03.2022. године)

„Саслично наведеном, када обвезници из Републике Македоније, који преко територије Републике Србије врше превоз лица или добара, набављају од обвезника ПДВ покретне ствари и услуге, ти страни обвезници, уз испуњење свих прописаних услова, могу да остваре право на рефакцију ПДВ, ако рачуни за испоруку покретних ствари и пружање услуга, издати од стране обвезника ПДВ – испоручилаца добара, односно пружалаца услуга, садрже, између осталог, и податке о називу и адреси страних обвезника, као и ако су износи исказани у тим рачунима плаћени обвезницима ПДВ – испоручиоцима добара, односно пружаоцима услуга (независно од тога ко је извршио плаћање).“ (мишљење МФИН бр. 413-00-64/2017-04 од 24.05.2017. године)

4. **Додатна документација** – у пракси, поред наведених докумената, потребно је доставити и **Потврду о рачуну у банци**. Такође, страном лице треба да има додељен нерезидентни ПИБ.

Наша је препорука да се **приложи и кратак опис, односно сврха набавки** (у смислу делатности, односно конкретних пословних активности страног

badjanje-od-placanja-pdv-a---aplikacija-ce-bitu-u-produkciji-od-01072021-godine.html

11 Рачун ће садржати датум промета када је промет и извршен – датум из 2021. године.

12 Чланом 271. став 3. Правилника о ПДВ прописано је да се захтев подноси **једном** годишње.

обвезника) по основу којих се захтева рефакција ПДВ. Иако достављање ове врсте информација експлицитно није наведено прописаним одредбама, она представља додатни аргумент у прилог испуњености услова за рефакцију ПДВ страног лица.

Захтев и документација која се прилаже уз захтев достављају се искључиво у **електронском облику** преко портала Пореске управе.

У складу са чланом 271. став 6. Правилника о ПДВ, Централа Пореске управе, након извршене **провере испуњености услова за рефакцију**, решењем одлучује о захтеву у року од 30 дана од дана подношења захтева и **доставља решење подносиоцу захтева**, а у року од 15 дана од дана достављања решења врши се рефакција ПДВ. У пракси поступак може да траје знатно дуже у односу на овај рок, што зависи и од

обима и комплексности поднесене документације и утврђивања релевантних чињеница. Уколико је захтев одбијен решењем, страно лице има могућност да поднесе жалбу у року од 15 дана од дана пријема решења, надлежном другостепеном органу (МФИН).

У поступку провере испуњености услова за рефакцију, Пореска управа има право на то да **захтева достављање додатне документације** као и да **спроведе поступак пореске контроле обвезника ПДВ** (који је извршио испоруку), како би утврдила све чињенице релевантне за доношење решења.

Рефакција ПДВ, по донетом решењу, врши се у валути државе подносиоца захтева у износу који је једнак динарском износу рефакције ПДВ по продајном курсу Народне банке Србије на дан исплате износа рефакције ПДВ, уз одбитак трошкова прерачуна.

ПОСЛОВНИ УЗОРАК

# ОСИГУРАЊЕ АУТОМОБИЛА И НАПЛАТА НАКНАДЕ ШТЕТЕ

Имовина правног лица осигурава се од њеног оштећења, које може настати као последица немарног руковања или штетни догађај може настати као последица више силе. С обзиром на то да се у пракси поменути случајеви често јављају, у тексту који следи обрадићемо тему осигурања аутомобила и наплате накнаде штете од друштва за осигурање.

## 1. ОШТЕЋЕЊЕ ПУТНИЧКОГ АУТОМОБИЛА УСЛЕД УДЕСА – НАСТАНАК ДЕЛИМИЧНЕ ШТЕТЕ

Привредна друштва често се одлучују на осигурање имовине од различитих ризика, као што су провална крађа, пожар, удар грома, поплава, експлозија, олуја, град и сл., при чему плаћају премије осигуравајућем друштву.

Уговором о осигурању, уговарач се обавезује да ће осигуравачу платити одређени износ на име премије осигурања, а осигуравач се обавезује да ће осигуранику исплатити накнаду или уговорену суму, ако наступи догађај који представља осигурани случај.

Након наступања осигураног случаја, осигураник је дужан да о томе обавести осигуравача без одлагања у уговором предвиђеном року (нпр., у року од три дана од дана његовог наступања). Пријава штете подноси се писмено, усмено или на други начин у складу са актима друштва за осигурање. У пријави штете наводе се подаци о осигуранику и подаци о штетном догађају, као и друга документација у зависности од штетног догађаја.

Осигурање возила дели се на:

- Ауто-каска, и
- Осигурање аутоодговорности.

Ауто-каска осигурање има функцију да накнади евентуалне штете правном лицу на возилима, када се не зна ко је одговоран за штету (непознат) или када

је штета узрокована од стране возача правног лица. Ово осигурање знатно убрзава наплату штете када је кривица за штету на неком трећем лицу, с тим што правно лице не мора потраживати од осигуравајуће куће тог трећег лица, већ наплаћује каско од сопствене осигуравајуће куће. Правно лице се може осигурати за случај крађе или за случај штете на возилу, или од свих ових ризика. Такође, правно лице може учествовати у штети, што битно утиче на висину премије коју треба да плати.

Осигурање аутоодговорности је дефинисано законским прописима, тако да правно лице нема слободу да бира да ли ће и у којем износу да се осигура, већ само бира организацију за осигурање код које ће узети полису. Овим осигурањем покривају се евентуалне обавезе и штете које правно лице може имати према трећим лицима у случају када до штете дође кривицом возача правног лица.

### Пример 1.

Правно лице „У“ из Београда осигурало је путничко возило PEUGEOT које користи за превоз сопствених производа, уплатом премије осигурања осигуравајућем друштву за период март 2022. – фебруар 2023. У износу од 100.000,00 динара.

Осигурано возило оштећено је приликом судара, због чега је правно лице „У“ поднело пријаву и захтев за накнаду штете. Оштећење је пријављено полицији и састављен је записник о оштећењу возила.

| ЗАПИСНИК О ОШТЕЋЕНОМ ПУТНИЧКОМ ВОЗИЛУ PEUGEOT |                     |           |
|-----------------------------------------------|---------------------|-----------|
| 1.                                            | Оштећено возило     | PEUGEOT   |
| 2.                                            | Регистациона ознака | BG 854 NM |
| 3.                                            | Година производње   | 2019      |

|    |                      |               |
|----|----------------------|---------------|
| 4. | Датум настанка штете | 10.јун 2022.  |
| 5. | Делови за замену     | Десни фар     |
| 6. | Делови за поправку   | Предњи браник |

Правно лице „У“ је аутомобил послало код сервисера ради поправке и примило је рачун сервисера за извршену поправку. По примљеном рачуну правно лице „У“ врши плаћање сервисеру за услугу поправке.

| РАЧУН СЕРВИСЕРА<br>О ИЗВРШЕНОЈ ПОПРАВЦИ |                          |                  |
|-----------------------------------------|--------------------------|------------------|
| 1.                                      | Десни фар                | 5.000,00         |
| 2.                                      | Услуге лимара и бравара  | 10.000,00        |
| 3.                                      | Услуга лакирања возила   | 8.000,00         |
| 4.                                      | Поправка предњег браника | 10.000,00        |
| 5.                                      | Свега                    | <b>33.000,00</b> |
| 6.                                      | ПДВ (20%)                | 6.600,00         |
| 7.                                      | <b>Укупно за плаћање</b> | <b>39.600,00</b> |

По извршеном плаћању правно лице „У“ осигуравајућој кући доставља записник о насталој штети на осигураном возилу, уз обрачун трошкова које је платило сервисеру за поправку, захтевајући накнаду штете од осигуравајућег друштва.

Осигуравајућа кућа доноси решење о исплати накнаде штете из осигурања и врши уплату накнаде осигуранику на текући рачун.

| ИСПЛАТА НАКНАДЕ ШТЕТЕ ИЗ ОСИГУРАЊА |                                                         |           |
|------------------------------------|---------------------------------------------------------|-----------|
| 1.                                 | Поправка по рачуну сервисера са ПДВ                     | 39.600,00 |
| 2.                                 | За исплату осигуранику од стране осигуравајућег друштва | 39.600,00 |

#### 1) Књижење премије осигурања:

|    |     |                          |            |            |
|----|-----|--------------------------|------------|------------|
| 1) | 280 | Унапред плаћени трошкови | 100.000,00 |            |
|    | 241 | Текући (пословни) рачуни |            | 100.000,00 |

– за унапред плаћену премију осигурања по изводу са текућег рачуна за период март 2022. – фебруар 2023.

#### 2) Књижење рачуна сервисера о извршеној поправци аутомобила:

|    |     |                           |           |           |
|----|-----|---------------------------|-----------|-----------|
| 2) | 532 | Трошкови услуга одржавања | 39.600,00 |           |
|    | 435 | Добављачи у земљи         |           | 39.600,00 |

– по рачуну сервисера за поправку

#### 3) Књижење плаћања рачуна сервисеру:

|    |     |                          |           |           |
|----|-----|--------------------------|-----------|-----------|
| 3) | 435 | Добављачи у земљи        | 39.600,00 |           |
|    | 241 | Текући (пословни) рачуни |           | 39.600,00 |

– за извршено плаћање сервисеру са пословног рачуна

#### 4) Књижење захтева за накнаду штете од осигуравајућег друштва:

|    |      |                                |           |           |
|----|------|--------------------------------|-----------|-----------|
| 4) | 228  | Остала краткорочна потраживања | 39.600,00 |           |
|    | 6794 | Приходи од накнаде штете       |           | 39.600,00 |

– по захтеву за исплату накнаде из осигурања

#### 5) Књижење уплате накнаде штете осигуранику правном лицу „У“:

|    |     |                                |           |           |
|----|-----|--------------------------------|-----------|-----------|
| 5) | 241 | Текући (пословни) рачуни       | 39.600,00 |           |
|    | 228 | Остала краткорочна потраживања |           | 39.600,00 |

– исплата накнаде штете од стране осигуравајућег друштва

### 1.1. Евидентирање трошкова премије осигурања

Премија осигурања, у складу са уговором, може се плаћати годишње, месечно, квартално, полугодишње и друго. Плаћену премију осигурања за текућу годину осигураник евидентира на рачуну **552 – Трошкови премија осигурања**.

На рачуну 552 књиже се премије осигурања од последица незгоде, укључујући премије осигурања моторних возила, шинских возила, ваздухоплова, пловних објеката, робе у превозу, имовине од пожара и других опасности, одговорности због употребе моторних возила, одговорности због употребе ваздухоплова, осигурање, кредита, јемства, осигурање од финансијских губитака, трошкова правне заштите и премија других врста неживотних осигурања. Премије осигурања се, по правилу, плаћају унапред и за период од једне године.

Уколико се плаћена премија осигурања односи на текућу и наредну годину, део плаћене премије која се односи на наредну годину евидентира се преко активних временских разграничења, односно рачуна **280 – Унапред плаћени трошкови**.

Према одредбама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, . . . и 118/21), трошкови премија осигурања имовине нису ограничени, односно у пореском билансу не врши се корекција ових расхода у односу на висину тих расхода исказаних у Билансу успеха. Дакле, уколико су трошкови премије осигурања исказани у Билансу успеха, у складу са прописима о рачуноводству и међународним рачуноводственим стандардима, ови расходи се у пореском билансу осигураника признају у пуном износу.

Како смо у примеру дали да је правно лице платило премију осигурања унапред, за период март 2022. – фебруар 2023. обрачуната премија осигурања која ће теретити расходе у 2022. години износи 83.333,33,00 динара ( $100.000,00/12 \cdot 10$ ), и књижиће се на терет рачуна 552 а на у корист рачуна 280, који ће као расход

бити признат у пореском билансу за 2022. годину у пуном износу.

Део унапред плаћене премије осигурања који се односи на 2023. и који се разграничава преко АВР износи 16.666,67 динара (100.000,00 – 83.333,33). Тај део ће у 2023. години бити пренет на рачун 552.

## 1.2. Евидентирање настанка осигураног случаја

У вези са нашим примером осигурани случај догодио се саобраћајним удесом, о чему је састављен записник и где је правно лице путнички аутомобил послало на поправку код сервисера. На терет рачуна 532 – трошкови услуга одржавања, обухватају се трошкови одржавања некретнина, постројења и опреме, нематеријалне имовине и биолошких средстава који се не капитализују.

Правило које произлази из МСФИ за МСП и Правилника за микро правна лица је да сходно начелима признавања субјект не признаје у набавну вредност ставки некретнина, постројења и опреме трошак редовног одржавања средстава. Ти трошкови се признају у билансу успеха као расход периода када су настали.

Трошкови редовног одржавања основних средстава и других поменутих ставки стављају се у моменту настанка на расходе периода и исказују преко рачуна 532 – Трошкови услуга одржавања. Трошкови редовног одржавања су трошкови који се превасходно састоје од трошкова рада, трошкова материјала и ситних резервних делова. Трошкови великих редовних прегледа који су неопходни да би средство несметано могло функционисати признају се у набавну вредност средстава као трошак замене ако су испуњени општи услови за признавање.

Уколико на примљене услуге одржавања привредно друштво или предузетник има право на одбитак претходног пореза, улазни порез исказан у рачуну добављача не исказује се на рачуну 532, већ на рачуну 270 – ПДВ у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса).

Уколико на примљене услуге одржавања некретнина, постројења и опреме привредно друштво или предузетник нема право на одбитак претходног пореза, улазни ПДВ приказан у рачуну добављача исказује се заједно са нето накнадом на рачуну 532 – Трошкови услуга одржавања.

У складу са чланом 29. став 1. Закона о ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 153/20), обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, мотоцикала са бочним седиштем, трицикала, четвороцикала, јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезане са коришћењем ових превозних средстава, као и добара и услуга који су повезани са коришћењем објеката за смештај тих добара.

Како смо у нашем примеру вршили поправку путничког аутомобила, за шта немамо право на одби-

так претходног пореза у складу са чланом 29. Закона о ПДВ, улазни ПДВ приказан у рачуну сервисера исказали смо заједно са нето накнадом на рачуну 532 (33.000,00 + 6.600,00). За случај да смо поправљали, на пример, теретно возило, а у складу са чланом 28. Закона о ПДВ, имали бисмо право на одбитак претходног пореза по рачуну сервисера, па би у том случају књижење било 532, 270/435.

На рачуну 228 – Остала краткорочна потраживања исказују се остала краткорочна потраживања која нису исказана на другим рачунима групе 22. Ова потраживања, између осталог, обухватају и потраживања од друштва за осигурање за накнаду штете.

Приликом настанка штетног догађаја, евидентирали смо потраживање од осигуравајућег друштва на рачуну 228 – Остала краткорочна потраживања, на основу записника о насталој штети и по захтеву за исплату накнаде из осигурања, а у корист рачуна 6794 – Приходи од накнаде штете, у износу од 33.000,00 динара.

На рачуну 679 – Остали непоменути приходи, исказују се остали непоменути приходи за које није прописан посебан рачун у оквиру рачуна групе 67. Ту спадају приходи по основу накнађених штета, приходи по основу наплаћених пенала, приходи од наплаћене изгубљене добити и други непословни приходи.

## 1.3. Случај када осигуравајуће друштво трошкове поправке плаћа директно сервисеру

Често нам се претплатници јављају са питањем шта у случају када настане штетни догађај, о чему се направи записник, осигураник поднесе осигуравајућем друштву захтев за накнаду штете, возило се пошље на поправку код сервисера, где овлашћени сервисер доставља рачун правном лицу (осигуранику), а плаћање поправке аутомобила врши осигуравајуће друштво директно сервисеру, без уплате накнаде штете осигуранику.

И у овом случају, пошто је наступио штетни догађај, о чему је осигураник поднео пријаву, потраживање од осигураваача евидентира се на рачуну 228 – Остала краткорочна потраживања. Ово потраживање пребија се са обавезом према сервисеру по основу плаћања сервисеру од стране осигуравајућег друштва или добијањем гарантног писма којим осигураваач преузима обавезу да изврши плаћање рачуна сервисеру за поправку оштећене имовине. За ово пребијање **није потребан посебан облигациони уговор (уговор о асигнацији и сл.)** јер је то већ предвиђено уговором о осигурању.

Уколико пођемо од истог примера, књижења би изгледала овако:

### 1) Књижење премије осигурања:

|                                                                    |     |                          |            |            |
|--------------------------------------------------------------------|-----|--------------------------|------------|------------|
| 1)                                                                 | 280 | Унапред плаћени трошкови | 100.000,00 |            |
|                                                                    | 241 | Текући (пословни) рачуни |            | 100.000,00 |
| – за унапред плаћену премију осигурања по изводу са текућег рачуна |     |                          |            |            |

## 2) Књижење рачуна сервисера о извршеној поправци:

|                                   |     |                           |           |           |
|-----------------------------------|-----|---------------------------|-----------|-----------|
| 2)                                | 532 | Трошкови услуга одржавања | 39.600,00 |           |
|                                   | 435 | Добављачи у земљи         |           | 39.600,00 |
| – по рачуну сервисера за поправку |     |                           |           |           |

## 3) Књижење захтева за накнаду штете од осигуравајућег друштва:

|                                                     |      |                                |           |           |
|-----------------------------------------------------|------|--------------------------------|-----------|-----------|
| 3)                                                  | 228  | Остала краткорочна потраживања | 39.600,00 |           |
|                                                     | 6794 | Приходи од накнаде штете       |           | 39.600,00 |
| – по решењу захтева за исплату накнаде из осигурања |      |                                |           |           |

## 4) Књижење затварања обавезе према сервисеру:

|                                                   |     |                                |           |           |
|---------------------------------------------------|-----|--------------------------------|-----------|-----------|
| 4)                                                | 435 | Добављачи у земљи              | 39.600,00 |           |
|                                                   | 228 | Остала краткорочна потраживања |           | 39.600,00 |
| – по основу уговора или добијањем гарантног писма |     |                                |           |           |

### 1.4. ПДВ аспект настанка штетног догађаја

Према ставу 2. тачка 1) члана 25. Закона о ПДВ, ПДВ се не обрачунава и не плаћа на услуге осигурања и реосигурања, укључујући и пратеће услуге посредника и агената (заступника) у осигурању.

Сагласно са одредбом члана 2. Закона о осигурању („Службени гласник РС“, бр. 139/14 и 44/21), делатност осигурања чине послови осигурања, укључујући и саосигурање, послови реосигурања, послови посредовања у осигурању и послови заступања у осигурању.

У послове непосредно повезане са пословима осигурања спадају и послови у вези са утврђивањем и проценом ризика и штета на добрима која су предмет полисе осигурања. **На услуге процене штета на добрима која су предмет полисе осигурања осигуравајућег друштва не плаћа се ПДВ.**

Друштво за осигурање из примера, надокнађује осигуранику штету у пуном износу (39.600,00 динара заједно са ПДВ), из разлога што се ради о поправци путничког аутомобила, где обвезник у складу са чланом 29. нема право на одбитак ПДВ у примљеном рачуну. Према томе, висина штете за осигураника износи 39.600,00, а не 33.000,00 динара.

У пракси се повремено јављају случајеви где поједина друштва за осигурање исплаћују накнаду без ПДВ по рачунима сервисера за извршене поправке путничких возила.

За случај да је у примеру било теретно возило, или да се ради о путничком возилу за обављање рент-а-кар делатности, где обвезник има право на одбитак претходног пореза у складу са чланом 28. Закона о ПДВ, при чему тај ПДВ користи као одбитну ставку, у том случају друштво за осигурање, исплаћује накнаду штете у висини нето износа (без обрачунаог ПДВ). Другим

речима, не признаје ПДВ у рачунима сервисера, јер би у супротном накнада штете била већа од износа штете за износ ПДВ, који се користи као одбитни.

Из свега наведеног закључујемо:

– уколико је реч о накнади штете на имовини, за шта обвезник има право на одбитак ПДВ, код утврђивања висине штете не узима се обрачунати ПДВ;

– уколико је реч о накнади штете на имовини, при чему порески обвезник нема право на одбитак ПДВ, код утврђивања висине штете, обрачунати ПДВ се укључује.

Обвезник ПДВ – осигуравајуће друштво из примера, врши промет услуге осигурања и од осигураника наплаћује накнаду у виду премије осигурања возила у износу од 100.000 динара. Правно лице „У“ уплату премије осигурања возила осигуравајућем друштву из примера у износу од 100.000 динара **уноси у поље 8в.2 Обрасца ПОПДВ.**

Чланом 210. став 3. Правилника о ПДВ, прописани су подаци за које не постоји обавеза евидентирања у складу са овим Правилником. Између осталог, накнаде штете нису предмет опорезивања ПДВ, као и подаци о накнадама штета нису значајни за правилно обрачунавање обрачунавање и плаћање ПДВ, па се ови износи накнада штета од стране од друштва за осигурање које потражују осигураници не уносе и не исказују у Обрасцу ПОПДВ.

Међутим, на промет услуга процене штета за лица и добра ПДВ се обрачунава. У вези са овим, МФИН дало је мишљење број 413-00-2397/2010-04 од 25.08.2010. године, а чији део преносимо у наставку:

„У складу са наведеним законским одредбама, на промет услуга осигурања и реосигурања, укључујући и пратеће услуге посредника и агената (заступника) у осигурању, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши промет предметних услуга нема право на одбитак претходног пореза по том основу. На промет услуга процене штета за лица и добра која нису предмет полисе осигурања, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој пореској стопи од 18%, с обзиром да за промет тих услуга Законом није прописано пореско ослобођење.“

Напомињемо, промет наведених услуга од 1. октобра 2012. године опорезује се по општој стопи ПДВ од 20%.

## 2. ТОТАЛНА ШТЕТА – ПУТНИЧКО ВОЗИЛО НЕУПОТРЕБЉИВО ЗА ДАЉУ УПОТРЕБУ

У складу са прописима о рачуноводству, расходовати се може искључиво и само опрема која нема употребну вредност. Расходована опрема може се продавати само као отпадни материјал, а расходована опрема која се по прописима о заштити човекове средине посебно депонује, предаје се регистрованим привредним субјектима на рециклажу и депоновање.

Продаја расходоване опреме, као отпадног материјала, односно предаја расходоване опреме на рециклажу и депоновање служи као доказ пословном субјекту да

су испуњени услови за расходовање опреме, односно да расходована опрема нема употребну вредност.

Приликом продаје отпадног материјала који се по прописима о ПДВ сматра секундарном сировином, обвезник ПДВ који врши продају не обрачунава ПДВ, јер ту обавезу има купац секундарних сировина као порески дужник, у складу са одредбом члана 10. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ, уколико су кумулативно испуњени услови прописани том одредбом. Услови су следећи:

– да су продавац и купац секундарних сировина обвезници ПДВ,

– да се ради о секундарним сировинама и услугама које су непосредно повезане са секундарним сировинама, у складу са чл. 22. и 23. Правилника о ПДВ.

Уколико један од наведених услова није испуњен, тада се не ради о промету секундарних сировина у смислу прописа о ПДВ и продавац има обавезу да приликом промета обрачуна ПДВ по стопи од 20%.<sup>1</sup>

Напомињемо, обвезник ПДВ није дужан да врши исправку одбитка претходног пореза по члану 32. Закона о ПДВ у случају уништења имовине услед више силе или на други прописани начин (елементарна непогода, саобраћајни удес и сл.), утврђено на основу акта надлежног органа, односно организације, у вези са чиме је МФИН дало мишљење бр. 430-00-664/2018-04 од 17.01.2019. године у којем се, између осталог, наводи:

„Сходно наведеном, а у конкретном случају, када услед насталог пожара за који постоје несумњиви докази издати од стране Министарства унутрашњих послова, дође до уништења, односно оштећења опреме и објекта за вршење делатности, односно улагања у објекте за вршење делатности за које је обвезник ПДВ остварио право на одбитак претходног пореза, при чему од момента прве употребе опреме и објекта, односно од момента завршетка улагања у објекте, није прошао рок од пет година (за опрему), односно рок од десет година (за објекте и улагања у објекте), обвезник ПДВ нема обавезу исправке одбитка претходног пореза из члана 32. ЗПДВ, нити обавезу обрачунавања ПДВ по том основу.“

У случају када настане тотална штета на возилу, односно када се записником установи да је после штетног догађаја возило потпуно оштећено, односно да није више за употребу, поставља се питање како се искњижава уништено возило, и шта се ради са обрачуном рачуноводствене и пореске амортизације?

Обрачун амортизације уређен је Одељком 17 и 18 МСФИ за МСП, односно чл. 16. и 19. Правилника за микро правна лица, као и рачуноводственим политикама које правно лице, односно предузетник доноси у складу са овим прописима.

У складу са МСФИ за МСП амортизација престаје када средство престане да се признаје. Са друге стране, Правилник за микро правна лица прописује

да амортизација средстава престаје на датум ранијег догађаја: датум када је средство класификовано као оно које се држи за продају или датум престанка признавања средства, при чему је битно напоменути да књиговодствена вредност средстава престаје да се признаје приликом отуђења или када се од њиховог коришћења или отуђења не очекују будуће економске користи.

Појмом отуђење сматрају се продаја, поклон, уношење средстава као улога у друго друштво и сви они случајеви када средство престаје да буде имовина правног лица, дакле и уништење средства.

### Пример:

Насталом штетом уништено је возило чија је:

|                           |              |
|---------------------------|--------------|
| – Набавна вредност        | 2.000.000,00 |
| – Исправка вредности      | 1.900.000,00 |
| – Садашња вредност        | 100.000,00   |
| – Накнада штете по полиси | 50.000,00    |

### 1) Књижење:

|                    |      |                                                                                               |                     |            |
|--------------------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|------------|
| 1)                 | 570  | Губици по основу расходовања и продаје нематеријалне имовине, некретнина, постројења и опреме | 100.000,00          |            |
|                    | 0239 | Постројења и опрема (аналитика исправке вредности по основу амортизације)                     | 100.000,00          |            |
|                    |      | 023                                                                                           | Постројења и опрема | 200.000,00 |
| – за расход опреме |      |                                                                                               |                     |            |

### 2) Књижење признате штете од осигуравајућег друштва:

|                                                     |     |                                |                          |           |
|-----------------------------------------------------|-----|--------------------------------|--------------------------|-----------|
| 2)                                                  | 228 | Остала краткорочна потраживања | 50.000,00                |           |
|                                                     |     | 6794                           | Приходи од накнаде штете | 50.000,00 |
| – по решењу захтева за исплату накнаде из осигурања |     |                                |                          |           |

У складу са параграфом 17.28 МСФИ за МСП субјект „треба да призна добитак или губитак од престанка признавања ставке некретнина, постројења и опреме у добитак или губитак онда када то средство престаје да се признаје (осим ако Одељак 20 Лизинг не захтева другачије код продаје и повратног лизинга). Ентитет не треба да класификује такве добитке као приход из редовног пословања.“

Другим речима, приликом продаје опреме не остварују се редовни приходи од продаје по основу делатности, већ се приликом њиховог расходовања или отуђења остварују губици, односно добици који се исказују преко рачуна 570, односно 670.

<sup>1</sup> О теми „Опорезивање промета секундарних сировина и услуга непосредно повезаних са секундарним сировинама“, писали смо у часопису бр. 10/21 на страни 59.

Пошто је наступила тотална штета, предузеће доноси одлуку о расходању путничког аутомобила, тј. аутомобил се трајно ставља ван употребе. Даном настанка штетног догађаја престаје обрачун рачуноводствене и пореске амортизације.

Другим речима, на крају 2022. приликом обрачуна пореске амортизације, пореска амортизација се не обрачунава за годину у којој је средство отуђено или расходовано, тј. за 2022. годину већ се износ пореске неотписане вредности утврђене на крају 2021. године исказује у колони 4 Обрасца ОА.<sup>2</sup> Ово се односи на средства стечена до краја 2018. године, односно она која се налазе на ОА обрасцу.

Обрачун пореске амортизације сталних средстава стечених од 1. јануара 2019. године, односно од првог дана пореског периода који почиње у 2019. години врши се у складу са чланом 106 Закона о порезу на добит правних лица као и Правилником о амортизацији сталних средстава која се признаје за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр.93/19 у наставку: Нови Правилник).

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

Неотписана пореска вредност утврђује се тако што се набавна вредност, увећана за накнадна улагања, умањи за износ амортизације која је призната за пореске сврхе (пореска амортизација или рачуноводствена амортизација, уколико је нижа од пореске). Износ амортизације који се признаје за пореске сврхе, сталних средстава стечених од 1. јануара 2019. године исказује се на Обрасцу ПОА.

### 3. ПОПРАВКА И СЕРВИСИРАЊЕ ВОЗИЛА ЕВИДЕНТИРА СЕ ПРЕКО ЕЛЕКТРОНСКОГ ФИСКАЛНОГ УРЕЂАЈА

Предмет фискализације у складу са Законом о фискализацији је промет добара и услуга на мало (промет на мало) и примљени аванс за промет на мало, а прометом на мало сматра се сваки извршени 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.

Када је у питању издавање фискалних рачуна, овлашћени сервис који врши услугу поправке возила физичким лицима обавезан је да тако извршени промет на мало евидентира преко електронског фискалног уређаја.

Овлашћени сервиси за поправку возила, по правилу, претежно врше промет физичким лицима, односно организовани су као малопродајни објекти, тако имају обавезу да издају фискалне рачуне преко електронског фискалног уређаја, физичким лицима, као и када услуге пружају правним лицима и предузетницима.

Када је у питању сервис и поправка возила, а накнада или део накнаде пада на терет друштва за осигурање (као исплата накнаде штете), овлашћени сервисер издаће фискални рачун **власнику возила**, независно од тога што ће плаћање извршити и друштво за осигурање. У овом случају не издају се два фискална рачуна – један физичком лицу а један друштву за осигурање, већ се фискални рачун издаје само лицу коме је извршена услуга поправке. У ситуацији када у моменту издавања фискалног рачуна није познато који део накнаде за услугу ће сносити власник возила (осигураник), а који део друштво за осигурање, сервисер би требало да као начин плаћања унесе „друго безготовинско плаћање“.

Чланом 198. став 4. Правилника о ПДВ, фискални рачун који издаје обвезник ПДВ који промет добара и услуга евидентира преко електронског фискалног уређаја у складу са прописима који уређују фискализацију, сматра се рачуном у смислу Закона о ПДВ.

Обвезник ПДВ – овлашћени сервисер није дужан да издаје рачун (јер се фискални рачун сматра рачуном из угла ПДВ прописа), али може да га изда и у њему не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 6)–10) Закона о ПДВ, али исказује податак о укупном износу накнаде за промет добара и услуга.

Фискални рачун који се издаје у складу са Законом о фискализацији, а који садржи податак о ПИБ примаоца фискалног рачуна, не мора да садржи остале податке из члана 42. став 4. Закона и Правилника о ПДВ, који нису обавезни подаци у складу са прописима којима се уређује фискализација.

С обзиром на то да се у овој делатности често јавља потреба да се на фискални рачуну унесе већи број података од прописаних, да велики број сервиса користи пословни информациони систем за праћење заказивања, залиха, поручивање резервних делова и слично, сматрамо да би у овом случају требало сертифициовати софтвер за фискализацију и фискалне рачуне штампати на папиру формата А4.

2 Више о обрачуна пореске амортизације писали смо у „Привредном саветнику“ број 4-5/22.

## ПИТАЊА И ОДГОВОРИ У ВЕЗИ СА ЗАКОНОМ О ФИСКАЛИЗАЦИЈИ

**1. Угоститељ је дужан да евидентира преко електронског фискалног уређаја продају сопственог производа – сладоледа на улици испред локала**

### Питање:

Имамо посластичарницу, а у току лета у оквиру ње бавимо се производњом сладоледа и сладолед продајемо на улици на тезги (расхладној витрини). Да ли смо дужни да продају сладоледа на улици евидентирамо преко електронског фискалног уређаја?

### Одговор:

У складу са Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, не постоји обавеза евидентирања уличне продаје сладоледа која се обавља у оквиру делатности 47.99 Остала трговина на мало изван продавница, тезги и пијаца – продаја преко путујућих продаваца. Ова делатност, по правилу, обавља се тако што се продају индустријски сладоледи (произведени у оквиру делатности 10.52 Производња сладоледа) из расхладних сандука (фиксираних за тле, или на колицима).

Делатност 47.99 не обухвата производњу сладоледа у посластичарницама и аутоматима за сладолед, већ се ова делатност сврстава у шифру 56.10 Делатности ресторана и покретних угоститељских објекта. С обзиром на то да се ради о припремању хране за тренутну употребу и да се у оквиру делатности 56.10 наводи и активност покретних колица за продају сладоледа, сматрамо да се ослобођење од обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја не односи на уличну продају сладоледа од стране угоститеља и посластичара.

**2. Фискални рачуни за аванс и промет у случају девизне закупнине**

### Питање:

Правно лице поседује некретнину коју даје у закуп физичком лицу за потребе становања и које закупнину плаћа квартално у девизама (евро). Последња уплата закупнине била је почетком априла месеца 2022. године. До сада су предрачуни, авансни рачуни и рачуни исказивани у девизама (еврима) и вршен је обрачун курсних разлика. Први фискални рачун, према „новом“ Закону о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21) биће издат 31.05.2022. године. Да ли се фискални рачун издаје у динарском износу користећи средњи курс Народне банке Србије (у наставку: НБС) на дан издавања рачуна или на дан уплате, или дан промета, с обзиром на то да се коначни рачун повезује са авансном уплатом?

### Одговор:

Уколико је све наплаћено авансно, онда ће износ у рачуну „промет продаја“ бити једнак износу у рачуну „аванс продаја“, односно „аванс рефундација“.

Ако је само део закупнине наплаћен авансно а други део се наплаћује по издатом коначном рачуну, онда ту ситуацију можемо сагледати на следећем примеру: Закупнина за месец дана износи 500 евра, а 50% закупнине за мај месец је наплаћен 4. маја и то је износ од 250 евра по курсу од 4.5.2022 (1 евро = 117,6626 динара) = 29.415,65 динара и на тај износ издаје се фискални рачун „аванс продаја“. Како је уговорено месечно издавање рачуна (на крају сваког месеца), 31.5.2022. пре издавања фискалног рачуна за промет, врши се обрачун вредности промета (курс на дан промета, 31.05.2022. године 1 евро = 117,5161 динара):

$$250 \text{ евра} \times 117,6626 + 250 \text{ евра} \times 117,5161 \\ = 58.794,68 \text{ динара}$$

На основу претходног, закуподавац издаје 31.5.2022. фискални рачун „аванс рефундација“ у којем се референцира на износ примљеног аванса по авансном рачуну од дана 4.5.2022. године и потом издаје рачун „промет продаја“ у којем се референцира на претходни фискални рачун „аванс рефундација“.

Фискални рачун гласи на 58.794,68 динара (29.415,65 + 29.379,03), при чему се у фискални рачун за продају уноси податак о плаћеном авансу 29.415,65 динара, а за износ који је преостео за плаћање, као начин плаћања уноси се „пренос на рачун“ (девизно плаћање може бити искључиво безготовинско). Другим речима, за део који је плаћен авансно, примењује се средњи курс на дан плаћања, а за део који није авансно плаћен, узима се курс на дан промета. Евентуалне измене у курсу које се дешавају након евидентирања промета (до дана плаћања преосталог износа) нису предмет фискализације, већ се само евидентирају у рачуноводству као курсне разлике.

### 3. Издавање „додатног“ рачуна правном лицу, односно обвезнику пореза на приходе од самосталне делатности уз фискални рачун – члан 198. ст. 6. и 7. Правилника о ПДВ

#### Питање:

Обвезник фискализације (који је евидентиран у ПДВ систем) жели да уз фискални рачун купцима који су правна лица издаје и рачун у А4 формату. Да ли постоји неко законско ограничење по том питању? Да ли, на пример, постоје неки обавезни елементи таквог рачуна или он може да изгледа као и раније и да га прати фискални рачун?

#### Одговор:

Имајући у виду то да је предметни обвезник фискализације уједно евидентиран у ПДВ систему у Републици Србији, чланом 198. став 4. Правилника о ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 37/2021, . . . и 59/2022 – у наставку: ППДВ), прописано је да је фискални рачун који издаје обвезник ПДВ који евидентира промет преко електронског фискалног уређаја (у наставку: ЕФУ) у складу са прописима о фискализацији уједно и рачуну смислу прописа о ПДВ.

**Обавезни** елементи фискалног рачуна из угла прописа о фискализацији наведени су у члану 5. став 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21 – у наставку: ЗОФ). Један од тих **обавезних елемената** је и **ПИБ** правног лица, односно обвезника пореза на приходе од самосталне делатности, када се фискални рачун за промет на мало (и аванс за тај промет) издаје тим лицима.

У претходној ситуацији, у складу са чланом 198. ст. 6. и 7. ППДВ, обвезник ПДВ који је издао фискални рачун (који се сматра рачуном из угла прописа о ПДВ, како смо то претходно и навели) **може** (дакле реч је о опцији, тј. не мора) да изда и рачун у којем обаве-

зно наводи ПФР број фискалног рачуна (са којим је у вези тај опциони рачун) и укупан износ накнаде за предметни промет, а истовремено никако не наводи податке из члана 42. став 4. тач. 6)–10) Закона о ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 153/20 – у наставку: ЗПДВ), што значи да **не наводи податке о:**

- 1) износу основице,
- 2) пореској стопи која се примењује,
- 3) износу ПДВ који је обрачунат на основицу,
- 4) о одредби ЗПДВ на основу које није обрачунат ПДВ (ако није обрачунат), и
- 5) томе да се за промет добара и услуга примењује систем наплате (ако се примењује).

Дакле, овај „додатни“ рачун (из члана 198. ст. 6. и 7. ППДВ) никако неће изгледати као рачун који се раније (пре преласка на нови систем фискализације) издавао правним лицима и предузетницима када су биле коришћене фискалне касе преко којих су се издавали фискални **исечци**, већ ће бити ускраћен за одређене елементе на начин који смо претходно навели.

Напомињемо, ситуација у којој се правном лицу или предузетнику за извршен промет на мало (и аванс за тај промет) издаје фискални рачун без ПИБ тог лица уз истовремено издавање готовинског рачуна није исправно из угла нових прописа о фискализацији, што је потврђено и мишљењем МФИН бр. 011-00-01137/2021-04 од 31.03.2022. године, чији најзначајнији део наводимо у наставку:

*„Напомињемо да издавање тзв. **В2С рачуна** и **готовинског рачуна** није исправно, с обзиром да фискални рачун обавезно садржи **ПИБ** правног лица, односно обвезника пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана, 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“.*

### 4. По фискалном рачуну „промет продаја“ може се „затворити“ више авансних рачуна

#### Питање:

Обвезник се бави продајом (прометом) возила. Купци унапред плаћају у више наврата део вредности возила, по уговору (два пута по 1.200.000 динара). Који је поступак издавања фискалних рачуна (за аванс и за промет)?

#### Одговор:

Једним рачуном „промет продаја“ може да се „затвори“ више авансних рачуна.

На пример, купац је уплатио први аванс за одређено добро и по том основу издат му је фискални рачун „аванс продаја“ који садржи одговарајући ПФР број рачуна, на пример: М97ЕО8-ФД123-91. На овом фискалном рачуну уноси се износ који је купац пла-

тио и за који му се издаје авасни фискални рачун, тј. 1.200.000 динара.

Потом је купац уплатио следећи аванс за то добро и такође му се издаје фискални рачун „аванс продаја“ који садржи свој ПФР број рачуна, на пример: Л87Е86-ГФ321-12, али садржи и референтни број претходног рачуна „аванс продаја“ (М97ЕО8-ФД123-91) јер се оба аванса односе на конкретно исти бдући промет. На овом фискалном рачуну уноси се износ који је купац платио и за који му се издаје авасни фискални рачун, тј. 1.200.000 динара.

На крају, овом купцу врши се промет (испорука) самог добра и прво се формира фискални рачун „аванс рефундацију“ на укупан износ оба претходно примљена аванса, то јест 2.400.000 динара (рачун „аванс рефундација“ не издаје се купцу) који има свој ПФР број рачуна, на пример: Ј97ДИ9-ФС456-52 и који за референтни број има број последњег рачуна „аванс продаја“ (Л87Е86-ГФ321-12).

Одмах затим издаје се фискални рачун „промет продаја“ који има свој ПФР број рачуна, а као референтни број на том рачуну наводи се ПФР број рачуна „аванс рефундација“ (Ј97ДИ9-ФС456-52).

#### 5. По основу једног фискалног рачуна „аванс продаја“ може се издати више фискалних рачуна за промет

##### Питање:

Купци пољопривредна газдинства нам плаћају унапред за вештачко ђубриво, а преузимају га више пута, јер немају превозне и складишне капацитете да преузму све одједном. Да ли можемо да им издамо један фискални рачун за аванс, а више фискалних рачуна за промет? Писали сте раније да не постоје техничке могућности да се ово уради, а ми не знамо колико ће који пут преузети, па да им куцамо више авансних рачуна по једној уплати, тако да не можемо лако да уклопимо износе.

##### Одговор:

На основу препорука које смо добили из Пореске управе, један аванс може се затворити са више фискалних рачуна, по следећој процедури:

За уплаћен аванс издаје се фискални рачун Аванс Продаја чији је ПФР број УРЕА100-УРЕА100-1 на износ примљених средстава, нпр. 500.000 динара.

Купцу се продаје роба за 200.000 динара и том приликом издаје му се фискални рачун Промет Продаја. Непосредно пред издавање фискалног рачуна за промет, обвезник је дужан да за интерне потребе састави фискални рачун Аванс Рефундација за износ аванса који се том приликом реализује. Према томе, издаје се Аванс Рефундација чији је ПФР број УРЕА100-УРЕА100-2 на 200.000 динара, а овај фискални рачун референцира се на ПФР број фискалног рачуна за аванс УРЕА100-УРЕА100-1. Фискални рачун за промет са бројем УРЕА100-УРЕА100-3 референцира се на фискални рачун Аванс Рефундација УРЕА100-УРЕА100-2.

Приликом следеће испоруке у вредности од 150.000 динара, издаје се фискални рачун Аванс Рефундација УРЕА100-УРЕА100-4, а он се **референцира на претходно издати фискални рачун за аванс УРЕА100-УРЕА100-1**, а не за претходни фискални рачун за промет. Дакле, прави се нови низ, а не поставља се стари. Фискални рачун Промет Продаја на износ од 150.000 динара даје се купцу и његов ПФР број је УРЕА100-УРЕА100-5.

Трећом испоруком од 250.000 динара затвара се преостали износ аванса од 150.000 динара, а купац остаје дужан да плати 100.000 динара тако што ће испоручити сопствене пољопривредне производе па ће се спровести компензација на тај износ. Фискални рачун Аванс Рефундација са бројем УРЕА100-УРЕА100-6 издаје се на 150.000 динара и референцира се на фискални рачун УРЕА100-УРЕА100-1. Фискални рачун Промет Продаја са бројем УРЕА100-УРЕА100-7 референцира се на рачун Аванс Рефундација УРЕА100-УРЕА100-6. Укупан износ накнаде на фискалном рачуну Промет Продаја износи 250.000 уз назнаку да је 150.000 динара плаћено авансно, а за износ од 100.000 динара као начин плаћања уноси се „друго безготовинско плаћање“.

#### 6. Не постоји обавеза издавања предрачуна у виду фискалног документа

##### Питање:

Имамо „напредну“ фискалну касу, али њен ЕСИР баш и није толико напредан нити лак за коришћење, тако да бисмо да избегнемо издавање фискалног документа „предрачун“, већ бисмо предрачун давали ван система фискализације. Да ли можемо да издајемо предрачуне на обичном папиру, из ворд документа и да ли онда не морамо да се референцирамо на њега? Наши продавци су једва савладали рад са авансним фискалним рачунима, ово нам представља велико оптерећење и да ли постоји још нека опција?

##### Одговор:

Процедуре руковања електронским фискалним уређајима у свим случајевима када се одступа од уобичајене процедуре продаје веома су компликоване, нарочито кад су у питању готова хардверска решења, а не сертификовани ЕСИР којим се управља преко рачунара. У делатностима где је уобичајено издавање предрачуна у малопродаји, поставља се питање да ли је обавезно издавање предрачуна преко електронског фискалног уређаја, или предрачун може да буде штампан на обичном штампачу.

Предрачун је фискални документ који се издаје пре оствареног промета на мало и пре примљеног аванса за будући промет на мало, ради обавештавања купца добара, односно корисника услуга о подацима од значаја за будући промет на мало, односно будући примљени аванс за промет на мало, али само када се издаје преко електронског фискалног уређаја.

У случају продајног рачуна који произлази из предрачуна, ЕСИР мора подржавати унос референтног броја (позива на број) тог рачуна.

Међутим, по нашем мишљењу, то није обавезно ако је предрачун издат изван система фискализације. Према томе, када предрачун није фискални документ, не постоји обавеза његовог повезивања у фискалном рачуну за промет.

Да бисте се осећали потпуно безбрижно, не морате уопште издавати предрачуне, већ документ са истим садржајем који се издаје ван система фискализације можете назвати „Понуда“.

### **7. Фискални рачун може да садржи податке о износу основице ПДВ, ако су написани другим фонтом и са мањом величином слова у односу на фонт којим су написани обавезни подаци**

#### **Питање:**

Да ли фискални рачун може да садржи податке из члана 42. став 4. тачка б) Закона о ПДВ, ако су написани другим фонтом и мање величине? Овај податак је значајан за наше купце да не морају да прерачунавају основицу, јер наши фискални рачуни имају више десетина ставки са општом и посебном стопом. Фискални рачун издајемо у формату А4, па он садржи и друге податке који су потребни као што су рок плаћања и рок испоруке, тако да немамо потребу да издајемо пропратни рачун уз фискални рачун.

#### **Одговор:**

Према одредбама члана 12. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостама осталих елемената фискалног рачуна, обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, на фискалном рачуну може да исказује и рекламне поруке, бројеве телефона и друге податке у текстуалном формату **значајне за обвезника фискализације и/или купца добара, односно корисника услуга** (у тзв. опционом пољу).

Ови подаци не смеју бити приказани истим фонтом као и остали подаци на фискалном рачуну, при чему сама величина фонта мора бити мања од текста којим се приказују остали подаци на фискалном рачуну.

Према томе, фискални рачун може да садржи износ основице (за разлику од додатног рачуна уз фискални рачун), уз услов да је писан другим фонтом и да су слова и бројеви мање величине од оних који се користе за елементе фискалног рачуна прописане одредбама члана 5. Закона о фискализацији.

### **8. Обвезник ПДВ као купац у малопродаји има право на претходни ПДВ из фискалног рачуна, ако приложени рачун има све податке из члана 42. став 4. Закона о ПДВ**

#### **Питање:**

Да ли је исправан фискални рачун са идентификацијом купца (унет је наш ПИБ), ако је уз њега приложен рачун који има све податке из члана 42. став 4. Закона о ПДВ уз приложени рачун? Да ли купац обвезник ПДВ има право на претходни ПДВ из фискалног рачуна, јер му је у прилогу неисправан рачун?

#### **Одговор:**

Фискални рачун који издаје обвезник ПДВ који евидентира промет добара и услуга преко електронског фискалног уређаја, у складу са прописима којима се уређује фискализација, сматра се рачуном у смислу Закона (осим изузетака прописаних за авансе и корпорацијске картице).

Ако је за промет добара и услуга издат фискални рачун у складу са прописима којима се уређује фискализација, који се сматра рачуном у складу са Законом, обвезник ПДВ може да изда и рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 6)–10) Закона о ПДВ, већ искључиво податак о укупном износу накнаде за тај промет (брuto износ накнаде). Овај рачун садржи и податак о броју фискалног рачуна.

По нашем мишљењу, купац – обвезник ПДВ има право на претходни ПДВ, ако испуњава услове из члана 28. Закона о ПДВ, јер поседује одговарајући документ (пропратни рачун може и да баци).

### **9. Обвезник ПДВ као продавац у малопродаји има обавезу да дупло обрачуна ПДВ ако уз фискални рачун приложи рачун који има све податке из члана 42. став 4. Закона о ПДВ**

#### **Питање:**

Да ли обвезник фискализације који грешком уз фискални рачун изда ПДВ рачун са свим подацима из члана 42. став 4. Закона о ПДВ дугује ПДВ по оба основа (по фискалном рачуну и по додатном рачуну), иако се на приложеном рачуну позвао да се односи на конкретан фискални рачун (рачун садржи податак о броју фискалног рачуна)?

#### **Одговор:**

Имајући у виду то да је фискални рачун уједно и ПДВ рачун, у случају да обвезник поред фискалног рачуна изда и ПДВ рачун из члана 42. став 4. (рачун садржи податак о броју фискалног рачуна), ПДВ дугује по оба основа.

## 10. Поклони мање вредности и рекламни материјал у малопродајном објекту – не постоји обавеза евидентирања преко електронског фискалног уређаја

### Питање:

Купцима који купе производе у вредности преко 10.000,00 динара, у нашем малопродајном објекту поклањамо рекламни материјал (играчке, чарапе, наочаре за сунце и слично) чија је појединачна вредност око 500,00 динара. Да ли смо дужни да ове поклоне евидентирамо преко електронског фискалног уређаја? Напомињемо да их дајемо без накнаде.

### Одговор:

Према одредбама члан 6. став 1. тачка 4) Закона о ПДВ, сматра се да **промет** добара и услуга, у смислу овог закона, **није извршен** код давања рекламног материјала и других поклона мање вредности, ако се дају повремено различитим лицима.

Овде би, по нашем мишљењу, требало имати у виду одредбе члана 164. став 1. тачка 3) Правилника о ПДВ према којима обвезник ПДВ нема обавезу да изда рачун из члана 42. Закона за промет добара и услуга без накнаде. Ако не постоји обавеза издавања ПДВ рачуна, сматрамо да **не постоји ни обавеза издавања фискалног рачуна за овај промет без накнаде**.

Према томе, поклони мале вредности, узорци, рекламни материјал и др. не евидентирају се преко електронског фискалног уређаја.

Подсећамо на то да обавеза обрачунавања ПДВ постоји, ако, у складу са чланом 21. Правилника о ПДВ, укупна вредност рекламног материјала и других поклона мање вредности из чл. 19. и 20. овог правилника у пореском периоду буде већа од 0,25% укупног промета обвезника ПДВ у том пореском периоду.

Подразумева се да је обвезник дужан да води евиденцију о промету који не подлеже ПДВ, сагласно са одредбама члана 212. став 1. тачка 9) Правилника о ПДВ. Међутим, ова евиденција може и треба да се води на основу друге документације, а не преко електронског фискалног уређаја.

Према нашим сазнањима, став Министарства финансија је да код промета без накнаде (поклона) вредности преко 2.000 динара постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, тако што се у фискалном рачуну наводи шифра коју обвезник фискализације користи за означавање добра, односно услуге из члана 5. става 2. тачка 5) Закона о фискализацији.

Наиме, према члану 4. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна, обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о називу прометованог добра, односно пружене услуге, у смислу члана 5. став 2. тачка 6) Закона о фискализацији, на фискалном рачуну може навести и глобални број трговинске јединице (GTIN) или други број који се користи за јединствену идентификацију трговинских јединица (добра или услуга) у складу са прописима којима се регулише област трговине.

Како би се фискални рачун (Промет Продаја) на којем се евидентира промет без накнаде разликовао од других фискалних рачуна (Промет Продаја), потребно је да обвезник фискализације наведе шифру GTIN и ознаку 0, затим наводи назив тог добра који се поклања, количину, јединицу мере, као и бруто цену по јединици мере у динарима, и исказује прописану ознаку пореске стопе за ПДВ, а као средство плаћања наводи се „друго безготовинско плаћање“.

То значи да обвезник фискализације код евидентирања промета без накнаде, за сва добра и услуге вредности преко 2.000 динара издаје фискални рачун, с тим да има обавезу да за прометована добра без накнаде изда посебан фискални рачун, што значи да се евидентирање промета без накнаде не може евидентирати на истом фискалном рачуну на којем се евидентирају друга добра и услуге.

Тако на пример, обвезник ПДВ који се бави производњом кафе углавном је продаје на велико, али има и малопродајне објекте у којима продаје ту кафу. У циљу рекламе, набављене су шољице за кафу (комплет од четири шољице, чија је вредност 1.000 динара) и поклањају се у следећим приликама:

- директор поклања пословним партнерима у својој канцеларији након обављених пословних преговора;

- комерцијалисти поклањају представницима трговинских и угоститељских фирми купаца и потенцијалних купаца;

- трговци у малопродајним објектима поклањају купцима који купе 400 грама кафе у том малопродајном објекту;

- промотери у пословним просторијама трећих трговаца на мало који продају производ обвезника поклањају шоље купцима који код тог трговца купе 400 грама кафе итд.

Ни у једном поменутом случају није потребно евидентирати промет рекламног материјала без накнаде, па ни кад се то ради у малопродајном објекту обвезника.

# ИМОВИНА И ОБАВЕЗЕ ПО ОСНОВУ УГОВОРА КАО ОСНОВ ЗА УТВРЂИВАЊЕ ПРИХОДА У СКЛАДУ СА МСФИ 15

## 1. Уводне напомене

МСФИ 15 – Приходи од уговора са купцима, поред низа новина у погледу начина утврђивања и признавања прихода, увео је и нове термине који нису постојали у ранијој регулативи коју је овај стандард заменио.<sup>1</sup>

За многе ентитете, као што су они који обављају промет у малопродајним објектима, прелазак на примену МСФИ 15 има мали утицај. Међутим, у делатностима које имају уговоре са различитим обавезама извршења (нпр., телекомуникационе компаније) и оне које имају уговоре који обухватају више периода испуњавања обавеза према купцима (нпр. грађевинске, индустријске, пољопривредне и друге производне компаније), начин утврђивања прихода је знатно другачији у односу на ранију регулативу.<sup>2</sup> Посебну пажњу код примене МСФИ 15 у погледу рачуноводственог третмана треба обратити на нове појмове „имовина по основу уговора“ и „обавезе по основу уговора“, који су посебно дефинисани као нови термини по основу којих се утврђују приходи када се испуне прописани услови, који се разликују од потраживања од купаца и обавеза према купцима – повериоцима.

Ипак, иако је реч о новој терминологији, у рачуноводственом смислу и до сада је на сличан начин утврђиван приход по основу уговора у којима су обавезе извршења испуњаване током одређеног временског периода према степену извршења или по основу испуњења обавеза за које су накнада или део накнаде наплаћени пре испуњења уговорене обавезе.

О значењу и рачуноводственом третману нових појмова „имовина по основу уговора“ и „обавезе по основу уговора“ у наставку дајемо додатна објашњења.

## 2. Разлике између појмова „имовина по основу уговора“ и „потраживања од купаца“

„Имовина по основу уговора“ или „уговорно средство“ (енг. contract assets) је нови рачуноводствени термин који је дефинисан у МСФИ 15. У Прилогу А – Дефиниција израза, који је саставни део МСФИ 15, дефинисан је термин „имовина по основу уговора“ као „право ентитета на накнаду у замену за добра или услуге које је ентитет пренео на купца када је то право условљено нечим другим осим протеклом времена (на пример, будућим извршењем од стране ентитета)“. За енглески термин „contract assets“ у нашем преводу МСФИ („Службени гласник РС“, бр. 123/20), користе се два различита термина, и то у МСФИ 15 „имовина по основу уговора“, а у МСФИ 9 „уговорно средство“. Пошто су у питању термини са истим значењем, у даљем тексту користећемо термин „Имовина по основу уговора“.<sup>3</sup>

Из наведене дефиниције види се да имовина по основу уговора представља право на накнаду од купца за испоручена добра и услуге, када је то право условљено још неким будућим извршењем од стране ентитета осим протока времена. Према томе, дефиниција „имовина по основу уговора“ разликује се од дефиниције „потраживања од купаца“, која према МРС 32 – Финансијски инструменти: презентација, представљају безусловно уговорно право на добијање готовине у будућности за испоручена добра и пружене

1 Параграфом Ц10 МСФИ 15, прописано је да овај стандард замењује следеће стандарде: МРС 11 Уговори о изградњи; МРС 18 Приходи; IFRIC 13 Програми лојалности купаца; IFRIC 15 Споразуми о изградњи некретнина; IFRIC 18 Пренос имовине купаца; и SIC-31 Приход – трансакције размене које укључују и услуге рекламирања.

2 О примени МСФИ 15 детаљније смо писали у ПС 22 и 23/17, 22 и 23/20, 6/21, 7/21, 17/21 и 6/22.

3 У Прилогу А – Дефиниција појмова који је саставни део МСФИ 9, „уговорна средства“ дефинисана су као „она права која МСФИ 15 Приход од уговора са купцима означава за рачуноводствено обухватање у складу са овим стандардом за сврхе признавања и одмеравање добитака или губитака по основу умањења вредности.“

услуге. *Потраживања од купаца* спадају у финансијска средства која су под делокругом МСФИ 9 – Финансијски инструменти, док *имовина по основу уговора* није под делокругом тог стандарда, **осим у делу примене одредаба о умањењу вредности које се примењују на потраживања од купаца, уговорена средства која су у делокругу МСФИ 15 и потраживања по основу лизинга.**<sup>4</sup>

У параграфу 105 МСФИ 15 објашњена је разлика између потраживања од купаца и имовине по основу уговора на следећи начин:

*„Када је нека од страна у уговору испунила своју обавезу, ентитет треба да презентује уговор у извештају о финансијској позицији (билансу стања) као имовину или обавезу по основу уговора, у зависности од односа између извршења од стране ентитета и плаћања купца. Ентитет треба да презентује свако безусловно право на накнаду засебно као потраживање.“*

У параграфу 107 МСФИ 15 прописано је следеће:

*„Ако ентитет изврши своју уговорну обавезу тако што пренесе добра или услуге купцу пре плаћања или доспећа накнаде, ентитет треба да презентује уговор као имовину по основу уговора, не укључујући било какве износе презентоване као потраживања. Имовина по основу уговора је право ентитета на накнаду у замену за добра или услуге које је ентитет пренео на купца. Ентитет треба да процени умањење вредности имовине по основу уговора у складу са МСФИ 9. Умањење вредности имовине по основу уговора треба да се одмери, презентује и обелодани на истој основи као и финансијско средство које је у делокругу МСФИ 9 (видети параграф 113 (б)).“*

Према параграфу 108 МСФИ 15, **потраживање је право ентитета на накнаду које је безусловно.** Право на накнаду је безусловно ако је потребно само да прође време пре плаћања те накнаде. На пример, ентитет треба да признаје потраживања ако има садашње право на исплату, иако тај износ може бити предмет повраћаја у будућности. Ентитет треба да рачуноводствено обухвата потраживања у складу са МСФИ 9. Након почетног признавања потраживања из уговора са купцем, све разлике између потраживања одмерених у складу са МСФИ 9 и одговарајућег признатог износа прихода треба да се презентује као расход (на пример, као губитак по основу умањења вредности).

### 3. Дефиниција појма „обавеза по основу уговора“

Обавеза по основу уговора (енг. contract liability) у МСФИ 15 дефинисана је као обавеза ентитета да пренесе добра или услуге **купцу** за које је ентитет примио накнаду од купца (или је плаћање накнаде доспело).

Према параграфу 106 МСФИ 15, ако купац плаћа накнаду, односно ентитет има право на износ накнаде

који је безуслован (односно потраживање), пре него што ентитет пренесе добро или услугу купцу, **ентитет треба да презентује уговор као обавезу по основу уговора када се изврши плаћање или када доспева плаћање (шта год је раније).** Обавеза по основу уговора је обавеза ентитета да купцу пренесе добра или услуге за које је ентитет примио накнаду (или када доспева плаћање накнаде) од стране купца. Другим речима, када је ентитет (добављач) примио накнаду (аванс) пре испоруке добара и услуга купцу, тако примљену накнаду признаје као „обавезу по основу уговора“.

У параграфу 109 МСФИ 15, прописано је да тај стандард користи изразе „*имовина по основу уговора*“ и „*обавеза по основу уговора*“ али не забрањује ентитету да користи алтернативне описе за ове ставке у свом Билансу стања. Ако ентитет користи неки други опис за имовину по основу уговора, ентитет треба да пружи довољно информација за кориснике финансијских извештаја да могу да разликују између потраживања и имовине по основу уговора.

У параграфу БЦ320 *Основа за закључке о МСФИ 15* који је издао Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB), наведен је став тог Одбора да МСФИ 15 не треба да прецизира да ли ентитет има обавезу да своју имовину по основу уговора и обавезе по основу уговора прикаже као засебне ставке у Билансу стања. Уместо тога, ентитет треба да примени општа начела за презентацију финансијских извештаја како би одредио да ли да представи имовину по основу уговора и обавезе по основу уговора одвојено у извештају о финансијском положају. **На пример, МРС 1 Презентација финансијских извештаја захтева од ентитета да одвојено представи сваку класу сличних ставки и ставки различите природе или функције осим ако нису материјално безначајне.**

Сходно наведеном, пошто у нашем обрасцу Биланс стања није посебно предвиђена позиција за **имовину по основу уговора и обавезе по основу уговора**, те ставке, ако постоје, субјект треба да посебно обелодани у Напоменама уз финансијске извештаје.

### 4. Признавање имовине и обавеза по основу уговора

Признавање имовине по основу уговора са купцем повезано је са утврђивањем прихода од продаје добара и услуга. Према параграфу 31 МСФИ 15 ентитет признаје приход када (или пошто) испуни обавезу извршења преносом обећаних добара или услуга (тј. имовине) до купца. Имовина се преноси када (или пошто) купац стекне контролу над том имовином.

Имовина по основу уговора се признаје када је обавеза извршења испуњена (тј. обављени посао и признат приход), али је плаћање и даље условљено будућим перформансама ентитета (не само протеком времена). То обично значи да ће ентитет моћи да наплати средства од купца тек након што испуни друге обавезе извршења по закљученом уговору.

Према параграфу 32 МСФИ 15 за сваку обавезу извршења преузету уговором са купцем, ентитет **одређује на почетку састављања уговора да ли се**

<sup>4</sup> У параграфу 5.5.15 МСФИ 9 прописан је појединачни приступ за обрачун резервисања за очекиване кредитне губитке за потраживања из пословања, **уговорна средства** и потраживања по основу лизинга.

**обавеза извршења испуњава током неког временског периода или у једном тренутку** у времену. Ако ентитет **НЕ** испуњава обавезу извршења током неког временског периода, обавеза извршења се испуњава **У ЈЕДНОМ ТРЕНУТКУ** у времену.

Обавезе извршења које су испуњене у једном тренутку у времену признају се као безусловно **потраживање од купаца** и као **приход**, док се обавезе извршења које се испуњавају током времена, у делу у којем су испуњене пре потпуног испуњења према купцу, **признају као имовина по основу уговора и приход**. Према томе, право на наплату потраживања од купаца је безусловно право, које зависи само од протока уговореног времена плаћања, док је право на наплату од *имовине по основу уговора* условљено, осим протока времена за плаћање и неким додатним испуњењем обавезе ентитета према купцу.

У параграфу БЦ323 *Основа за закључке о МСФИ 15* који је издао IASB, наведено је да када ентитет испуни обавезу извршења, али нема безусловно право на накнаду, ентитет треба да призна имовину по основу уговора у складу са МСФИ 15. У том случају важно је направити разлику између имовине по основу уговора и потраживања, јер се на тај начин корисницима финансијских извештаја пружају релевантне информације о ризицима повезаним са правима ентитета у уговору. То је због тога што је, поред кредитног ризика којем су обе ставке подложне, имовина по основу уговора подложна и другим ризицима, на пример ризику могућности испуњења будућег извршења.

Према параграфу 16 МСФИ 15, **ентитет треба да призна накнаду примљену од купца као обавезу** све док:

(а) ентитет нема преосталих обавеза у погледу преноса добара или услуга купцу и цела, или суштински цела, накнада обећана од стране купца је примљена од стране ентитета и неповратна је; или

(б) уговор је раскинут, а накнада која је примљена од купца је неповратна.

У зависности од чињеница и околности које се односе на уговор, призната обавеза представља обавезу ентитета да изврши пренос добара или услуга у будућности или повраћај примљене накнаде. У сваком случају, **обавеза се вреднује у износу накнаде примљене од купца**.

Параграфом Б44 МСФИ 15, прописано је да након пријема плаћања унапред од купца, ентитет треба да призна **обавезу по основу уговора** у износу плаћања унапред за обавезу извршења, или да буде спреман за пренос добара или услуга у будућности. Ентитет треба да престане са признавањем те обавезе по основу уговора (и да призна приход) када изврши пренос добара или услуга и, самим тим, испуни своју обавезу извршења.

## 5. Рачуноводствено евидентирање имовине и обавеза по основу уговора

Према Правилнику о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике (у даљем тексту: Правилник

о Контном оквиру за ПЗП), потраживања од купаца исказују се на рачунима групе 20 – Потраживања по основу продаје.

За имовину по основу уговора није прописан посебан рачун у Правилнику о Контном оквиру за ПЗП, већ се та билансна позиција исказује на рачуну 281 – Потраживања за нефактурисани приход у оквиру рачуна групе 28 – Активна временска разграничења.

На наведени начин у Билансу стања на различитим позицијама исказују се безусловна потраживања од купаца у односу на имовину по основу уговора, чиме се задовољава раније наведени захтев за обелодањивањем тих различитих ставки који је прописан у параграфу 109 МСФИ 15.

Обавеза по основу уговора, када је у питању унапред извршена наплата за будућу испоруку добара и пружање услуга, исказује се као обавеза на рачуну 430 – Примљени аванси, депозити и кауције.

## 6. Примери рачуноводственог евидентирања имовне и обавеза по основу уговора

Имовина по основу уговора настаје када, нпр., добављач по уговору са купцем изврши део уговорне обавезе – испоручи део робе или изврши део услуга по уговору – али према уговору, још увек има активности које треба да испуни пре наплате од купца. Део извршених обавеза по уговору, чија наплата је условљена додатним испуњењем, на дан биланса исказује се као имовина по основу уговора, а не као потраживање од купаца. Ово је из тог разлога што је имовина по основу уговора условно право на наплату, а потраживање од купаца је безусловно право. То ћемо илустровати на поједностављеним примерима у наставку.

### Пример 1 – Испорука лифта са монтажом:

Предузеће „А“ закључило је уговор о испоруци лифта са монтажом инвеститору „Б“. Цена опреме за лифт износи 2.000.000 динара, а цена монтаже износи 500.000 динара. Плаћање се врши након монтаже лифта и добијања атеста за употребу.

Опрема за лифт испоручена је купцу до краја 2021. године у вредности од 2.000.000 динара, а монтажа лифта и предаја на коришћење извршена је у 2022. години у вредности од 500.000 динара.

Како ће предузеће „А“ извршити књижење наведене трансакције?

На крају 2021. године утврдиће приход за износ испоручене опреме од 2.000.000 динара и тај износ не може фактурисати (купац неће прихватити такву фактуру), јер је у питању условљено право које се може наплатити тек када се изврши монтажа лифта и предаја са атестом за употребу купцу. Када се обавеза извршења испуњава током времена мерење постигнутог напретка врши се применом улазних и излазних метода у складу са параграфима Б14 - Б19 МСФИ 15. У овом примеру испоручена вредност опреме до краја године утврђена је на основу излазне методе, по којој се приход признаје на основу директног одмеравања вредности коју за купца имају добра и услуге које су пренете до тада.

Вредност испоручене опреме на крају 2021. године исказаће као имовину по основу уговора и приход следећим књижењем:

|                                                         |     |     |                                                                 |           |           |
|---------------------------------------------------------|-----|-----|-----------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 1)                                                      | 281 |     | Потраживања за нефактурисани приход (имовина по основу уговора) | 2.000.000 |           |
|                                                         |     | 604 | Приход од продаје робе на домаћем тржишту                       |           | 2.000.000 |
| – за приход од имовине по основу уговора на дан биланса |     |     |                                                                 |           |           |

У 2022. години предузеће А је извршио монтажу лифта и има безусловно право на наплату. Након фактурисања предузеће А може књижити потраживање од купаца.

Предузеће А ће књижити следеће износе у 2022. години:

|                                                                                  |     |     |                                                                 |           |           |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 2)                                                                               | 204 |     | Купци у земљи (потраживања од продаје)                          | 2.500.000 |           |
|                                                                                  |     | 281 | Потраживања за нефактурисани приход (имовина по основу уговора) |           | 2.000.000 |
|                                                                                  |     | 604 | Приход од продаје робе на домаћем тржишту                       |           | 500.000   |
| – за приход по основу потраживања за завршене радове на испоруци и монтажи лифта |     |     |                                                                 |           |           |
| 3)                                                                               | 241 |     | Текући рачуни                                                   | 2.500.000 |           |
|                                                                                  |     | 204 | Купци у земљи (потраживања од продаје)                          |           | 500.000   |
| – а наплаћено потраживање од купаца                                              |     |     |                                                                 |           |           |

**Напомена:** За фактурисане радове извођач „А“ не обрачунава ПДВ јер је порески дужник инвеститор „Б“ у складу са чланом 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ.

#### Пример 2 – Испорука и монтажа сервера, ЛАН мреже и лаптоп рачунара:

Предузеће „А“ има уговор са клијентом Б о испоруци и монтажи сервера и локалне рачунарске мреже (ЛАН) за цену од 1.500.000 динара, и испоруку 10 лаптоп рачунара по цени од 50.000 дин. по 1 лаптоп рачунару. Као део уговора предузеће „А“ мора да испоручи сервер, ЛАН мрежу и 10 лаптопова у 2022. години а преосталих 10 лаптопова у 2023. Уговором је

прецизирано да предузеће А може да наплати укупну накнаду од клијента тек након потпуног испуњења уговорне обавезе, тј. након испоруке и монтажа сервера и ЛАН мреже и испоруке свих 10 лаптоп рачунара. Предузеће А је до краја 2022. године испоручило сервер и поставило ЛАН мрежу, а у 2023. године је испоручило 10 лаптоп рачунара. Како треба евидентирати ову трансакцију?

Предузеће А врши следећа књижења у 2022. години:

|                                                         |     |     |                                                                 |           |           |
|---------------------------------------------------------|-----|-----|-----------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 1)                                                      | 281 |     | Потраживања за нефактурисани приход (имовина по основу уговора) | 1.500.000 |           |
|                                                         |     | 604 | Приход од продаје робе на домаћем тржишту                       |           | 1.500.000 |
| – за приход од имовине по основу уговора на дан биланса |     |     |                                                                 |           |           |

У 2023. години предузеће А је испоручило 10 лаптопова и након тога има безусловно право на наплату укупне накнаде за сервер, ЛАН мрежу и лаптоп рачунаре. Након фактурисања клијенту Б може извршити књижење потраживања од купаца и разлике прихода

између укупне вредности уговореног посла и вредности имовине по основу уговора која је раније исказана на рачуну 181 – Потраживања за нефактурисани приход.

Предузеће А у 2023. години извршиће следећа књижења:

|                                                                                     |     |     |                                                                 |           |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 2)                                                                                  | 204 |     | Купци у земљи                                                   | 2.400.000 |           |
|                                                                                     |     | 281 | Потраживања за нефактурисани приход (имовина по основу уговора) |           | 1.500.000 |
|                                                                                     |     | 604 | Приход од продаје робе на домаћем тржишту                       |           | 500.000   |
|                                                                                     |     | 470 | Обавезе за ПДВ по издатим фактурама по општој стопи             |           | 400.000   |
| – за приход по основу потраживања по издатој фактури за испуњење обавеза из уговора |     |     |                                                                 |           |           |

Укратко, имовина по основу уговора разликује се од потраживања од купаца, а разлика је у „условљености“ плаћања.

### Пример 3 – Продаја мобилног телефона плус 24 месеца телефонских услуга:

Телекомуникациона компанија А склапа уговор са корисником који купује пакет А-1 који обухвата испоруку мобилног телефона и 24 месеца претплате на телефонске услуге. По закључењу уговора купац треба да плати 10.000 динара за мобилни телефон и по 3.000 динара месечно на име претплате за телефонске услуге за наредних 24 месеца. Дакле, укупна цена пакета А-1

износи 82.000 динара (10.000 дин. + 24 месеца x 3.000 дин). Телекомуникациона компанија сматра да су мобилни телефон и 24 месеца телефонских услуга две одвојене обавезе извршења, којима додељује посебне интерне цене. Самостална интерна цена мобилног телефона, без 24 месеца телефонских услуга, износи 34.000 динара, а преосталих 48.000 динара се односи на 24 месеца пружања телефонских услуга. По закључењу уговора мобилни телефон је достављен купцу и телекомуникациона компанија врши следеће књижење:

|                                                                                           |     |     |                                                                 |        |        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 1)                                                                                        | 204 |     | Купци у земљи (10.000 за телефон + 2.000 ПДВ)                   | 12.000 |        |
|                                                                                           | 281 |     | Потраживања за нефактурисани приход (имовина по основу уговора) | 24.000 |        |
|                                                                                           |     | 604 | Приход од продаје робе на домаћем тржишту                       |        | 34.000 |
|                                                                                           |     | 470 | Обавезе за ПДВ по издатим фактурама по општој стопи             |        | 2.000  |
| – за приход по основу испорученог мобилног телефона и вредности имовине по основу уговора |     |     |                                                                 |        |        |

Као што се види, по закључењу уговора и испоруци мобилног телефона приход се признаје у износу вредности испорученог мобилног телефона од 34.000 динара, а од купца се по фактури наплаћује само 12.000 динара (10.000 дин. за телефон и припадајући износ ПДВ од 2.000 динара). Разлика вредности телефона

од 24.000 динара интерно се додељује коришћењу 24 месеца телефонских услуга.

По истеку првог месеца телекомуникациона компаније издаје фактуру купцу за први месец у износу од 3.600 дин. (3.000 дин. телефонских услуга + 600 дин. ПДВ).

Књижење издате фактуре за први месец телефонских услуга:

|                                                            |     |     |                                                                 |       |       |
|------------------------------------------------------------|-----|-----|-----------------------------------------------------------------|-------|-------|
| 2)                                                         | 204 |     | Купци у земљи (3.000 за телефон + 600 ПДВ)                      | 3.600 |       |
|                                                            |     | 281 | Потраживања за нефактурисани приход (имовина по основу уговора) |       | 1.000 |
|                                                            |     | 604 | Приход од продаје робе на домаћем тржишту                       |       | 2.000 |
|                                                            |     | 470 | Обавезе за ПДВ по издатим фактурама по општој стопи             |       | 600   |
| – за приход по основу пружених месечних телефонских услуга |     |     |                                                                 |       |       |

За коришћење 24 месеца телефонских услуга купцу се испоставља рачун сваког месеца у износу од 3.000 динара, плус 600 динара ПДВ, а месечни приход се утврђује у износу од 2.000 динара, јер је месечни износ од 1.000 динара разграничен на рачуну 281 као имовина по основу уговора (24.000/24) за коју је раније утврђен приход.

### Пример 4 – Обавезе по основу уговора на име плаћене накнаде за будући промет:

Обавеза по основу уговора обично настаје када купац пре испуњења уговорне обавезе од стране

продавца изврши плаћање дела или целе накнаде за будући промет (аванс). Приказ евидентирања обавезе по основу уговора илустроваћемо на примеру у наставку.

Претпоставићемо да предузеће А склапа уговор са купцем да му испоручи 100 производа по цени од 10.000 динара, без ПДВ, по једном производу (за укупну вредност од 1.000.000 дин.). Уговором је предвиђено да купац унапред уплати аванс у износу од 30% вредности уговора (тј. 300.000 динара).

По наплати аванса предузеће А врши следеће књижење:

|                                            |     |     |                                                                 |         |         |
|--------------------------------------------|-----|-----|-----------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1)                                         | 241 |     | Текући рачуни                                                   | 300.000 |         |
|                                            |     | 430 | Примљени аванси, депозити и кауције (обавезе по основу уговора) |         | 300.000 |
|                                            |     | 430 | Примљени аванси, депозити и кауције                             | 50.000  |         |
|                                            |     | 472 | Обавезе за ПДВ по примљеним авансима по општој стопи            |         | 50.000  |
| – за примљени аванс и издати авансни рачун |     |     |                                                                 |         |         |

Након испоруке производа купцу предузеће А испоставља рачун на износ од 1.000.000 динара плус 200.000 ПДВ и у рачуну приказује умањење на име примљеног аванса од 300.000 динара, у

којем је садржана накнада од 250.000 и ПДВ од 50.000 динара.

На основу издатог рачуна купцу за испоруку производа предузеће А врши следеће књижење:

|                                                         |     |     |                                                                             |           |           |
|---------------------------------------------------------|-----|-----|-----------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 1)                                                      | 204 |     | Купци у земљи                                                               | 1.200.000 |           |
|                                                         |     | 614 | Приходи од продаје производа услуга на домаћем тржишту                      |           | 1.000.000 |
|                                                         |     | 470 | Обавезе за ПДВ по издатим фактурама по општој стопи (осим примљених аванса) |           | 200.000   |
|                                                         | 470 |     | Обавезе за ПДВ по издатим фактурама по општој стопи (осим примљених аванса) | 50.000    |           |
|                                                         |     | 430 | Примљени аванси, депозити и кауције                                         |           | 50.000    |
| – за испоручене производе купцу по издатј фактури       |     |     |                                                                             |           |           |
| 2)                                                      | 430 |     | Примљени аванси, депозити и кауције (обавезе по основу уговора)             | 300.000   |           |
|                                                         | 241 |     | Текући рачуни                                                               | 900.000   |           |
|                                                         |     | 204 | Купци у земљи                                                               |           | 1.200.000 |
| – за уплату купца разлике по фактури и примљеном авансу |     |     |                                                                             |           |           |

Уплата аванса од стране купца за добављача представља обавезу по основу уговора која се књижи у корист рачуна 430 – Примљени аванси, депозити и кауције. Када добављач испуни своју обавезу према купцу, за износ уговорене накнаде задужује рачун 204 – Купци у земљи у корист рачуна групе 60 – Приходи од продаје робе или рачуна 61 – Приходи од продаје производа и услуга и у корист рачуна групе 47 – Обавезе за порез на додату вредност (ако је добављач обвезник ПДВ). Рачун 204 затвара се са рачуном 430 и са уплатом разлике која је извршена на рачун 241.

## 7. Обезвређење имовине по основу уговора

Параграфом 107 МСФИ 15 прописано је да ентитет треба да процени умањење вредности имовине по основу уговора у складу са МСФИ 9. Умањење вредности имовине по основу уговора треба да се одмери, презентује и обелодани на истој основи као и финансијско средство које је у делокругу IFRS 9.

Параграфом 5.5.15 МСФИ 9 прописан је **поједностављени приступ обезвређењу који се може применити за потраживања из пословања, уговорна средства<sup>5</sup> и потраживања по основу лизинга**. Тим параграфом прописано је да ентитет увек треба да одмерава резервисање за губитке по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања за следеће:

(а) потраживања из пословања или **уговорна средства** која су резултат трансакција у оквиру делокруга МСФИ 15 и која:

(1) не садрже значајну финансијску компоненту у складу са МСФИ 15 (или, када ентитет примењује практично олакшање у складу са параграфом 63, МСФИ 15); или

(2) садрже значајну финансијску компоненту у складу са МСФИ 15, ако ентитет одабере као своју рачуноводствену политику да одмерава резервисање за губитке по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања. Та рачуноводствена политика треба да се примењује на сва оваква потраживања и **уговорна средства**.

(б) потраживања по основу лизинга која су резултат трансакција у оквиру делокруга МСФИ 16, ако ентитет одабере као своју рачуноводствену политику да одмерава резервисање за губитке по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања. Та рачуноводствена политика треба да се примењује на сва потраживања по основу лизинга, али може да се примењује засебно на потраживања по основу финансијских и пословних лизинга.

Примена поједностављеног приступа обезвређивања за потраживања од купаца и **уговорна средства** која не садрже значајну компоненту финансирања има смисла, посебно за потраживања од купаца и **уговорна средства** која доспевају за 12 месеци или краће, јер у том случају 12-месечни кредитни губици (ECL) једнаки су губицима за очекивани век трајања финансијског средства.

Примена поједностављеног приступа предвиђена је за субјекте који нису кредитне и финансијске институције, јер не захтева успостављање софистицираних система за управљање кредитним ризиком, с обзиром на то да се примењује на потраживања која немају значајну финансијску компоненту. За **израчунавање очекиваних кредитних губитака за потраживања из**

<sup>5</sup> У МСФИ 9 енглески термин „contract assets“ преведен је као „уговорно средство“, док је у МСФИ 15 исти термин преведен као „имовина по основу уговора“.

пословања и уговорна средства могу се користити стопе неизвршења обавеза применом матрице резервисања, чију смо примену детаљније објаснили у ПС 2 и 3/22 на стр. 104–108.

#### 8. Престанак признавања обавеза по основу уговора

За разлику од имовине по основу уговора која подлеже обезвређењу у складу са МСФИ 9, **обавеза или део обавезе по основу уговора (као и друге**

**финансијске обавезе) престаје да се признаје у билансу стања, када је она угашена – то јест, када је уговором одређена обавеза испуњена, отказана, или је истекла** (видети параграф 3.3.1 МСФИ 9).

Разлика између књиговодствене вредности финансијске обавезе (или дела финансијске обавезе) која је угашена или пренета другој страни и плаћене надокнаде, укључујући и сва пренета неготовинска средства или преузете обавезе, **треба да се признаје као приход или расход у билансу успеха.**

Оглашавајте се у часопису „Привредни саветник“ и Ваша реклама стићи ће управо ономе коме је намењена.

Рекламирањем у часопису „Привредни саветник“ обезбеђујете да Ваш промотивни садржај виде они који треба да га виде – књиговође и рачуновође, финансијски руководиоци, порески саветници, ревизори, пословни консултанти, адвокати и остала пословна јавност.

Информишемо и саветујемо привредне субјекте већ 70 година – нека Ваша реклама буде на страницама најугледнијег рачуноводствено-пореског часописа.

#### Ценовник услуга оглашавања

| Димензије/положај                                 | Цена без ПДВ у еврима |
|---------------------------------------------------|-----------------------|
| Корице 2 (унутрашња страна) цела страна колор     | 500                   |
| Корице 3 (унутрашња страна) цела страна колор     | 400                   |
| Корице 4 (спољна страна) цела страна колор        | 600                   |
| Унутрашње стране (цела страница) 1/1 црно/плаво   | 300                   |
| Унутрашње стране (на крају текста) 1/2 црно/плаво | 200                   |
| Унутрашње стране (на крају текста) 1/3 црно/плаво | 150                   |
| Унутрашње стране (на крају текста) 1/4 црно/плаво | 100                   |

На исказане цене примењује се средњи курс НБС на дан датума пружања услуге.

## ПРАВО ЗАПОСЛЕНОГ НА ГОДИШЊИ ОДМОР

Право запослених на годишњи одмор загарантовано је Уставом Републике Србије. Право на годишњи одмор установљено је одредбама Закона о раду (у даљем тексту: Закон), којим су утврђена права на годишњи одмор, услови за остваривање овог права, право на накнаду зараде, као и права на накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор.

Пре него што дамо општа објашњења о праву на годишњи одмор у складу са Законом, објаснићемо препоручено понашање послодаваца у вези са коришћењем годишњег одмора за 2019. и 2020. годину у условима специфичне ситуације у погледу рада послодаваца услед ванредног стања у 2020. години и пандемије вирусом COVID-19.

### 1. Препорука Владе Републике Србије за коришћење годишњег одмора из 2019. и 2020. године у 2021. и 2022. години

У „Службеном гласнику РС“, бр. 11/21 објављен је Закључак Владе Републике Србије о препоруци коришћења неискоришћеног годишњег одмора и то дела годишњег одмора за 2019. годину, као и целог или дела годишњег одмора за 2020. годину, у 2021. и 2022. години.

Наиме, на предлог Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања Влада РС донела је Закључак којим се препоручује послодавцима на територији Републике Србије да, запосленима који нису искористили припадајући годишњи одмор за 2020. годину: због природе посла у ванредним околностима услед епидемије заразне болести COVID-19 или због привремене спречености за рад услед обољења од заразне болести COVID-19 или због одређивања изолације/кућне изолације у складу са законом, **омогуће да тај одмор започну и искористе у 2021. години или да први део у трајању од најмање две радне недеље непрекидно искористе закључно са 31. де-**

**цембром 2021. године, а преостали део закључно са 30. јуном 2022. године.**

Дакле, препоручени начин коришћења годишњег одмора за 2020. годину односи се на послодавце који због природе посла услед ванредне ситуације нису могли да омогуће запосленима коришћење годишњег одмора у складу са роковима из Закона, као и на оне запослене који због боловања или кућне изолације услед обољења од вируса нису могли да искористе било део или цео годишњи одмор за 2020. годину до краја 2020. године. **Напомињемо да је ово препорука**, дакле није обавезујуће, поготово за оне послодавце који нису имали наведене проблеме, мада се може очекивати да ће се у складу са овом препоруком водити сви послодавци барем када је у питању годишњи одмор за 2020. годину.

### 2. Стицање права на коришћење годишњег одмора и утврђивање права на пун, односно сразмеран број дана годишњег одмора

Стицање права на годишњи одмор и право на пун, односно сразмеран број дана годишњег одмора уређено је одредбама чл. 68. и 72. Закона.

Прво, треба разјаснити **када запослени стиче право да користи годишњи одмор**, независно од тога да ли има право да користи годишњи одмор у пуном трајању или у сразмерном броју дана.

Према члану 68. став 2. Закона, запослени стиче право да користи годишњи одмор у календарској години после месец дана непрекидног рада од дана заснивања радног односа код послодавца, наравно уколико је реч о заснивању радног односа у календарској години за коју се и користи годишњи одмор. Међутим, ако је реч о запосленом који је било у претходној, било у претходним годинама засновао радни однос код истог послодавца, у текућој календарској години може да користи годишњи одмор и на

самом почетку календарске године, наравно у договору са послодавцем.

Друго, треба разјаснити **када запослени има право на годишњи одмор у пуном трајању, а када у сразмерном броју дана.**

**Право на пун годишњи одмор има запослени који је засновао радни однос код послодавца у претходној или претходним календарским годинама уз услов да му у текућој календарској години не престаје радни однос.**

**Право на сразмеран број дана годишњег одмора има запослени који је засновао радни однос у текућој години или му престаје радни однос у текућој години.**

Иначе, **непрекидним радом** у смислу стицања права на годишњи одмор, сматра се и време привремене спречености за рад у смислу прописа о здравственом осигурању и одсуства са рада уз накнаду зараде, односно:

- боловање због болести, одржавања трудноће, повреде на раду и др.;
- породичко одсуство, одсуство са рада ради неге детета и посебне неге детета;
- плаћено одсуство, одсуство у случају прекида рада без кривице послодавца и друго.

### *2.1. Право на годишњи одмор у случају неплаћеног одсуства*

Међутим, запосленом који је у току трајања радног односа био на неплаћеном одсуству или му је било одобрено мировање радног односа у складу са одредбама чл. 78. и 79. Закона, мирују права и обавезе из радног односа, ако за поједина права и обавезе законом, општим актом и уговором о раду није друкчије одређено, што значи да му мирује и право на годишњи одмор.

Тим лицима време проведено на одсуству за период мировања права и обавеза не признаје се у непрекидан рад у смислу стицања права на годишњи одмор према времену проведеном на раду.

Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, у вези са овим питањем дало је објашњење у мишљењу бр. 011-00-52/2016-02 од 29.02.2016. године, чији извод гласи:

*„Одредбом члана 79. Закона о раду утврђени су случајеви када запослени има право на мировање радног односа. Током трајања мировања радног односа запослени одсуствује са рада, а сва права и обавезе које се стичу на раду и по основу рада мирују, те запослени има право на годишњи одмор сразмерно броју месеци које је провео на раду, пре или након мировања радног односа. Током обављања функције код другог послодавца, запослени остварује сразмеран годишњи одмор код послодавца код ког обавља функцију.*

*Имајући у виду наведено, запосленом који одсуствује са рада по основу мировања радног односа у складу са чланом 79. Закона о раду мирује и право на годишњи одмор, осим ако је законом, општим актом, односно уговором о раду друкчије одређено.*

*Одредбом члана 76. Закона о раду прописано је да је, у случају престанка радног односа, послодавац дужан да запосленом који није искористио годишњи одмор у целини или делимично исплати новчану накнаду уместо коришћења годишњег одмора, у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, сразмерно броју дана неискоришћеног годишњег одмора.*

*Имајући у виду да приликом примене института мировања радног односа, запосленом не престаје радни однос већ му права и обавезе које се стичу на раду и по основу рада мирују, мишљења смо да нису испуњени услови за примену члана 76. Закона о раду, односно да запослени нема право на накнаду за неискоришћени годишњи одмор.*

Према наведеном, запослени има право на сразмеран број дана годишњег одмора према времену на раду које је провео код првобитног послодавца и сразмеран број дана годишњег одмора код послодавца код кога је упућен на рад, односно изабран или именован на функцију. Уколико пре упућивања не искористи сразмеран број дана годишњег одмора код првог послодавца, губи право на тај одмор и нема право на накнаду штете због неискоришћеног годишњег одмора.

### **Пример 1:**

Запослени је засновао радни однос код послодавца 5. јануара 2022. године. У фебруару 2022. године користио је месец дана неплаћеног одсуства у складу са општим актом послодавца и вратио се на рад 1. марта 2022. године. Запослени има право на сразмеран број дана годишњег одмора за 11 месеци проведених на раду у 2022. години.

### *2.2. Право на годишњи одмор у случају заснивања, односно престанка радног односа у текућој години*

Право на сразмеран број дана годишњег одмора има запослени који је засновао радни однос у текућој календарској години, и то после месец дана непрекидног рада, независно од тога да ли први пут заснива радни однос или код новог послодавца заснива радни однос после престанка радног односа код претходног послодавца (независно од тога да ли је имао прекид између два радна односа или не).

У случају заснивања радног односа у току године, када је извесно да ће запослени радити до 31. децембра те године (било да је радни однос заснован на неодређено време или на одређено време, при чему ће у текућој години бити у радном односу до 31. децембра те године или до неког периода наредне године), нема законских сметњи да припадајући сразмеран део годишњег одмора у целини искористи по истеку месец дана непрекидног рада од дана заснивања радног односа.

У вези са овим питањем, Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања дало је мишљење бр. 011-00-701/2015-02 од 22.07.2015. године, чији извод гласи:

„Према томе, у конкретном случају запослени који је засновао радни однос од 1. маја 2015. године до 31. децембра исте године, има право на сразмеран део годишњег одмора за 2015. годину, у складу са чланом 72. Закона о раду. Запослени стиче право на коришћење годишњег одмора у календарској години после месец дана рада од дана заснивања радног односа. Приликом утврђивања дужине годишњег одмора за календарску годину, узима се у обзир време које ће запослени провести у радном односу у тој календарској години, а не време које је запослени провео у радном односу до момента коришћења годишњег одмора. Имајући у виду да ће запослени бити у радном односу до 31. децембра 2015. године, мишљења смо да нема сметњи да припадајући годишњи одмор за 2015. годину запослени искористи у целости, почев од 1. јула 2015. године.“

Такође, запослени коме радни однос престаје у току календарске године има право на сразмеран број дана годишњег одмора према броју месеци које је провео на раду, при чему уколико не може да искористи годишњи одмор у току трајања радног односа, послодавац има обавезу да му исплати накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор у висини накнаде зараде коју би остварио да је користио годишњи одмор.

#### Пример 2:

Запослени је први пут засновао радни однос на неодређено време код послодавца 1. априла 2022. године. Стиче право на коришћење годишњег одмора после месец дана рада, односно 1. маја 2022. године. Запослени је у току месеца априла био на боловању у трајању од седам дана, при чему се и то време рачуна у непрекидан рад у смислу стицања права на годишњи одмор после месец дана рада. Запослени подноси захтев за коришћење годишњег одмора од 15. августа 2022. године. Послодавац му доноси решење о коришћењу сразмерног броја дана годишњег одмора, рачунајући од 1. априла до 31. децембра 2022. године.

#### Пример 3:

Запосленом је престао радни однос 10. августа 2022. године. Остварио је право на сразмеран број дана годишњег одмора за 7 месеци непрекидног рада у 2022. години у трајању од 12 радних дана ( $20/12 \times 7 = 12$ ). Запослени је могао сразмеран број дана годишњег одмора да искористи до 10. августа 2022. године, а уколико није искористио годишњи одмор, послодавац је дужан да му исплати накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор.

#### Пример 4:

Запослени је засновао радни однос на одређено време од 4 месеца, и то од 1. маја до 31. августа 2022. године. Послодавац је дужан да том запосленом омогући коришћење годишњег одмора пре истека радног односа или да му накнади штету за неискоришћени сразмерни део годишњег одмора, наравно, под усло-

вом да са запосленим неће продужити радни однос на одређено време. Уколико запосленом буде продужен радни однос на одређено време (у континуитету), а тај запослени не искористи сразмеран годишњи одмор по основу претходног радног односа на одређено време, има право на сразмеран број дана годишњег одмора према укупном броју месеци рада по основу оба радна односа на одређено време. Ако му радни однос буде продужен у континуитету још три месеца, односно до 30. новембра 2022. године, запослени има право на сразмеран годишњи одмор у трајању од 7/12 од пуног годишњег одмора.

#### Пример 5:

Запосленом престаје радни однос због одласка у пензију у јануару 2022. године. За текућу годину нема право на годишњи одмор јер нема месец дана рада (нема право ни на 1/12 годишњег одмора), при чему, тај запослени има право на накнаду штете за неискоришћени број дана другог дела годишњег одмора за претходну календарску годину, као стеченог права који је могао да искористи до 30. јуна текуће године (године у којој му престаје радни однос због коришћења права на пензију).

Напомињемо да у случају промене послодавца у случају статусне промене (члан 147. Закона), нема прекида рада, па самим тим запослени преноси и своје право на годишњи одмор на начин утврђен уговором о раду који се преноси код новог послодавца (послодавца следбеника).

Запослени не може да се одрекне права на годишњи одмор, нити му се то право може ускратити или заменити новчаном накнадом, осим у случају престанка радног односа код послодавца.

За ускраћивање права на годишњи одмор и поступање супротно одредбама чл. 68. до 75. Закона о раду прописане су високе казне. Према одредби члана 275. став 1. тачка 3) Закона о раду, новчаном казном од 400.000 до 1.000.000 динара казниће се за прекршај послодавац са својством правног лица ако поступи супротно одредбама чл. 68. до 75. тог закона које уређују годишњи одмор. За исти прекршај казниће се предузетник – послодавац новчаном казном од 100.000 до 300.000 динара, а одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 20.000 до 40.000 динара.

### 3. Дужина годишњег одмора

Запослени има право на годишњи одмор у календарској години у трајању утврђеном уговором о раду и општим актом, а најмање 20 радних дана у складу са Законом (члан 69). Законом прописани минимум увећава се по основу доприноса на раду, услова рада, радног искуства, стручне спреме запосленог и других критеријума који су утврђени уговором о раду или општим актом послодавца.

Послодавац својим актом, односно уговором о раду може утврдити максимално трајање годишњег одмора, односно да годишњи одмор од 20 радних дана (минимум по Закону) увећан по основу критеријума

из уговора о раду или општег акта, не може да траје, нпр., дуже од 30 радних дана (или 25 или 35 или 40....).

Законом је прописано да се при утврђивању дужине годишњег одмора **радна недеља рачуна као пет радних дана, без обзира на распоред радног времена код послодавца**. Дакле, радна недеља се рачуна као пет радних дана, без обзира на то да ли је петодневна или шестодневна радна недеља, да ли се врши прераспдела радног времена и слично. Уколико је распоред радног времена утврђен тако да радна недеља траје шест радних дана, а запосленом се годишњи одмор завршава у петак, први радни дан је субота. У тој радној недељи рачуна се да је запослени пет радних дана користио годишњи одмор.

У дане годишњег одмора **не урачунавају се:**

1) дани празника који су нерадни дани;  
2) дани одсуства када запослени има право на плаћено одсуство у смислу члана 77. и чл. 114. до 117. Закона (склапање брака, порођај супруге, теже болести чланова уже породице, војна вежба и одазивање на позив државног органа, прекида рада најдуже до 45 радних дана и др.);

3) дани одсуства због привремене спречености за рад до 30 дана у складу са чланом 115. Закона и преко 30 дана по основу прописа о здравственом осигурању.

Дакле, ако се у току трајања годишњег одмора догоди неки од наведених случајева одсуства са рада, годишњи одмор се продужава за онолико дана за колико је запослени остварио право на плаћено одсуство. Међутим, да би запослени могао да користи право на плаћено одсуство у току трајања годишњег одмора, мора да поднесе захтев послодавцу, који му издаје решење о коришћењу плаћеног одсуства. Годишњи одмор ће искористити у неком будућем периоду или ће наставити коришћење преосталих дана годишњег одмора по истеку плаћеног одсуства у договору са послодавцем (дакле, не по аутоматизму).

У случају да се у току трајања годишњег одмора запослени разболи или повреди и настане основ за одсуство са рада ради привремене спречености за рад (боловање до 30 дана на терет послодавца и боловање преко 30 дана на терет Фонда здравственог осигурања), годишњи одмор се прекида (дани боловања не рачунају се у дане годишњег одмора) и запослени има право да по истеку те спречености за рад настави коришћење годишњег одмора.

Годишњи одмор се прекида и у случају боловања ради одржавања трудноће, породилског одсуства, одсуства са рада ради неге детета и ради посебне неге детета, при чему ова запослена има право да преостале дане годишњег одмора искористи по истеку наведеног одсуства и то најкасније до 30. јуна наредне године, наравно уколико се врати на рад до тог датума.

#### 4. Коришћење годишњег одмора у деловима

Годишњи одмор за календарску годину може се користити током целе године у целини или у деловима.

**Чланом 73. Закона о раду, предвиђена је могућност коришћења годишњег одмора у деловима,**

**при чему према самом Закону запослени има право да користи годишњи одмор у два дела, а у договору са послодавцем годишњи одмор може да користи и у више делова. Међутим, у свим случајевима коришћења годишњег одмора у деловима, први део у трајању од најмање две радне недеље непрекидно (10 радних дана) запослени мора да искористи у текућој календарској години, а преостали део, односно делове може искористити најкасније до 30. јуна наредне године.**

Као што смо на почетку овог текста нагласили, **изузетно у 2021. години**, због ванредног стања због пандемије вирусом COVID – 19, Влада Србије, је Закључком дала препоруку послодавцима, да запосленима који нису искористили припадајући годишњи одмор за 2020. годину омогуће да тај одмор започну и искористе у 2021. години или да први део у трајању од најмање две радне недеље непрекидно искористе закључно са 31. децембром 2021. године, а преостали део закључно са 30. јуном 2022. године.

**У наставку дајемо објашњења о начину коришћења годишњег одмора у деловима према законским одредбама и у редовним околностима.**

Запослени мора да искористи први део годишњег одмора у току календарске године, јер уколико га не искористи, губи право на коришћење годишњег одмора не само у деловима, него уопште.

Од овог правила постоје изузеци, и то:

1) Запослени који није у целини или делимично искористио годишњи одмор у календарској години због одсутности са рада ради коришћења **породилског одсуства, одсуства са рада ради неге детета и посебне неге детета**, има право да тај одмор искористи до 30. јуна наредне године;

2) Према мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, бр. 011-00-463/2016-02 од 18.07.2016. године, право на „преношење“ дела годишњег одмора из календарске године у наредну годину **има сваки запослени који је, у календарској години, био одсутан са рада по основу болести у складу са прописима о здравственом осигурању (боловање) и који због тог одсуства није био у могућности да га користи у календарској години**. Право на преношење је условљено да се запослени врати на рад у наредној години до 30. јуна, при чему, по нашем мишљењу, има право да започне коришћење годишњег одмора пре тог датума и да га у континуитету настави и после тог датума. На пример, ако се запослени врати на рад 20. јуна 2022. године, а има право да користи преостали други део годишњег одмора у трајању од три радне недеље, он има право да искористи у континуитету целе три недеље, уз услов да је започео коришћење годишњег одмора пре 30. јуна 2022. године. Очигледно је да је наведеним мишљењем, министарство желело да изједначи право на „преношење“ годишњег одмора свих запослених који су због боловања били онемогућени да користе годишњи одмор у календарској години, без обзира на

врсту боловања (а не само за запослене на породилском одсуству, одсуству са рада ради неге детета и посебне неге детета), али је нејасно зашто је то право на преношење за лица која су на боловању према прописима о здравственом осигурању ограничило само на други део годишњег одмора, с обзиром на то да је запосленима на породилском одсуству, одсуству са рада ради неге детета и посебне неге детета у складу са чланом 73. став 4. Закона о раду гарантовано право на „преношење“ било целог, било дела годишњег одмора. Према наведеном мишљењу, запослени који због боловања у текућој календарској години није био у могућности да искористи цео годишњи одмор за ту годину, има право да до 30. јуна наредне године искористи само други део годишњег одмора, односно преостали део годишњег одмора умањен за две радне недеље. Извод из наведеног мишљења гласи:

*„У конкретном захтеву се наводи да запослени није искористио годишњи одмор за 2015. годину због одсуства са рада по основу привремене спречености за рад, у смислу прописа о здравственом осигурању, као и да је након закљученог боловања 20. 6. 2016. године, поднео захтев за коришћење годишњег одмора за 2015. годину.*

*Полазећи од напред наведеног у конкретном случају, мишљења смо да запослени има право на други део годишњег одмора за 2015. годину, који може да искористи најкасније до 30. јуна 2016. године, с обзиром да му је први део у трајању од најмање две радне недеље пропао јер је исти морао да искористи у току 2015. године.“*

3) Запослени који започне коришћење годишњег одмора крајем календарске године за ту годину и због истека године не може да испуни услов да током календарске године искористи први део годишњег одмора од најмање 10 радних дана, губи право на коришћење годишњег одмора у два дела, али има право да искористи цео годишњи одмор у пуном трајању одједном у континуитету.

## 5. Коришћење годишњег одмора за лица запослена на одређено време

Лица која су засновала радни однос на одређено време имају иста права и обавезе као и лица која су засновала радни однос на неодређено време. Према томе, запослени који је засновао радни однос на одређено време има право на сразмеран део годишњег одмора после месеца дана рада у календарској години у којој је засновао радни однос (1/12 за сваки месец дана рада), као и право на сразмеран број дана годишњег одмора у календарској години у којој му престаје радни однос (1/12 за сваки месец дана рада).

### Пример:

Запослени је засновао радни однос на одређено време у трајању од 24 месеца 1.06.2022. године. За 2022. годину овај запослени остварује право на сразмеран број дана годишњег одмора од 7/12 пуног годишњег одмора (при чему се приликом утврђивања

дужине годишњег одмора узима у обзир време које ће запослени провести у радном односу у тој календарској години, а не време које је запослени провео у радном односу до момента коришћења годишњег одмора), у 2023. години право на пун годишњи одмор, а у 2024. години, као години престанка радног односа, имаће право на 7/12 пуног годишњег одмора јер ће у тој години имати 7 месеци рада (при чему може да користи годишњи одмор у току трајања радног односа или да оствари право на накнаду штете на име неискоришћеног годишњег одмора).

Иначе, ови запослени могу да користе годишњи одмор у току трајања радног односа на одређено време, односно непосредно пре истека рока, а након истека радног односа на одређено време запослени који није искористио годишњи одмор има право на накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор.

У случају када је запосленој на одређено време, у складу са одредбом члана 187. Закона, продужен радни однос до истека коришћења права на породилско одсуство, одсуство са рада ради неге детета и одсуства са рада ради посебне неге детета, та запослена има право на накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор, имајући у виду то да јој по истеку тог одсуства престаје радни однос. Ово је потврђено и у мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, бр. 011-00-00260/2015-02 од 29.07.2015. године, чији извод преносимо у наставку:

*„У конкретном случају, с обзиром на то да је запосленој уговор о раду на одређено време продужен са одложеним условом за престанак радног односа, те да запослена нема основа за ново продужење радног односа, сматрамо да јој припада само право на накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор у складу са чланом 76. Закона. Новчана накнада за неискоришћени годишњи одмор исплаћује се у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, сразмерно броју дана неискоришћеног годишњег одмора.“*

## 6. Коришћење годишњег одмора за лица запослена са непуним радним временом

Запослени који ради са непуним радним временом, сходно одредбама чл. 68. до 72. Закона о раду, има право на пун годишњи одмор, осим у случају заснивања радног односа или престанка радног односа у току календарске године, када има право на дванаестину годишњег одмора за сваки месец дана рада у тој години.

Лица која су засновала радни однос са непуним радним временом код једног послодавца имају право на пун годишњи одмор у складу са критеријумима из општег акта о раду.

Међутим, одредбама Закона којима је уређен годишњи одмор и накнада зараде за годишњи одмор није уређен случај остваривања права на годишњи одмор и накнаде зараде за годишњи одмор када је у питању рад са непуним радним временом код више послодаваца. По нашем мишљењу, у овом случају треба поступити на следећи начин:

Као прво, сматрамо да запослени који ради код два послодавца са непуним радним временом има право на пун годишњи одмор код оба послодавца, при чему укупан број дана годишњег одмора као и начин коришћења годишњег одмора мора бити договор оба послодавца. У супротном би могло доћи до ситуације да запослени када користи годишњи одмор код једног послодавца, мора да ради, нпр., 4 сата код другог послодавца, што нису суштина и циљ годишњег одмора. Према томе, једини исправан начин да се оствари право на годишњи одмор за запосленог који ради код два или више послодавца са непуним радним временом, јесте да се то право уреди споразумно између послодавца и да се одмор користи у исто време код оба послодавца.

У том смислу дато је и тумачење Министарства рада, запошљавања и социјалне политике, бр. 011-00-340/2012-02 од 15.01.2013. године.

Друго, што се тиче права на накнаду зараде за годишњи одмор, ту накнаду обрачунава сваки од послодавца на начин на који се и утврђује накнада зараде (сразмерно са сатима накнаде), а то значи да је основ за накнаду зараде просек зараде остварене у последњих 12 месеци који претходе месецу коришћења годишњег одмора, при чему се и обрачун пореза и социјалних доприноса врши на исти начин као и приликом обрачуна зараде за непуно радно код два или више послодавца. Питање исплате регреса мора бити регулисано актима послодавца, при чему сматрамо да сваки од послодавца то право треба да одређује независно од другог послодавца.

## 7. Распоред коришћења годишњег одмора

Распоред коришћења годишњег одмора, односно поступак у вези са издавањем решења о коришћењу годишњег одмора уређен је у члану 75. Закона. У зависности од потреба посла, послодавац одлучује о времену коришћења годишњег одмора, уз претходну консултацију са запосленим.

Послодавац доставља решење о коришћењу годишњег одмора запосленом најкасније 15 дана пре датума одређеног за почетак коришћења годишњег одмора. Међутим, изузетно, ако се годишњи одмор користи на захтев запосленог, решење о коришћењу годишњег одмора послодавац може доставити и непосредно пре коришћења годишњег одмора.

Законом је посебно уређен случај доношења решења у случају колективног годишњег одмора. Наиме, у случају коришћења колективног годишњег одмора код послодавца или у организационом делу послодавца, послодавац може да донесе решење о колективном годишњем одмору у којем мора бити наведен списак запослених и организациони делови у којима ти запослени раде (наравно, и период коришћења годишњег одмора) и да то решење истакне на огласној табли најкасније 15 дана пре дана одређеног за коришћење годишњег одмора, чиме ће се сматрати да је извршено уручење решења запосленима.

Иначе, решење о коришћењу годишњег одмора послодавац може доставити запосленом у електронској форми, али је на захтев запосленог дужан да то учини и у писаној форми.

У вези са достављањем решења у електронској форми Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјалне питања, дало је мишљење број 011-00-61/2015-02, од 3.4.2015. године, чији извод гласи:

*„Када се решење о коришћењу годишњег одмора доставља запосленом у електронској форми, мишљења смо да би оно требало да се достави скенирано у електронској форми, а не мора бити у складу са Законом о електронском потпису.“*

Послодавац може изменити време одређено за коришћење годишњег одмора уколико то захтевају потребе посла, и то најкасније пет радних дана пре дана одређеног за коришћење годишњег одмора.

Пример решења о коришћењу годишњег одмора:

На основу члана 192. а у вези са чл. 68. до 75. Закона о раду, а у складу са чланом \_\_\_\_\_ Колективног уговора (или Правилника), дана \_\_\_\_\_ године, доносим

### РЕШЕЊЕ

о коришћењу годишњег одмора за \_\_\_\_\_ годину

Запосленом \_\_\_\_\_, који обавља послове \_\_\_\_\_, утврђује се право на годишњи одмор за \_\_\_\_\_ годину, у укупном трајању од \_\_\_\_\_ радних дана.

Према плану коришћења годишњих одмора, запослени ће користити први део годишњег одмора у трајању од 10 радних дана, у времену од \_\_\_\_\_ године до \_\_\_\_\_ године с тим да се на посао јави \_\_\_\_\_ године.

Преостали део годишњег одмора запослени ће искористити најкасније до 30. јуна \_\_\_\_\_ године.

Дужина годишњег одмора утврђена је на основу критеријума уређених Колективним уговором (или Правилником), и то:

1) законски минимум: \_\_\_\_\_ дана

2) сложеност послова: \_\_\_\_\_ дана

3) радно искуство : \_\_\_\_\_ дана

4) самохрани родитељ са дететом до \_\_\_\_\_ година: \_\_\_\_\_ дана

5) родитељ са више од троје деце до \_\_\_\_\_ година живота: \_\_\_\_\_ дана

6) услови рада: \_\_\_\_\_ дана

Укупно \_\_\_\_\_ дана

Решење је коначно. Против овог решења, запослени може покренути спор пред надлежним судом у \_\_\_\_\_ у року од 60 дана од дана достављања.

Достављено:

Директор:

На основу основног решења пре коришћења делова годишњег одмора послодавац доставља и решење о периоду и броју дана дела годишњег одмора чије коришћење одобрава. Дакле, послодавац је обавезан да достави решење запосленом о коришћењу годишњег одмора.

### 8. Накнада зараде за време коришћења годишњег одмора

Према члану 114. Закона о раду, за време одсуствовања са рада због коришћења годишњег одмора, запослени има право на накнаду зараде у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, у складу са општим актом и уговором о раду. Зараду на основу које се обрачунава дванаестомесечни просек, чине сва примања запосленог у претходних 12 месеци у

односу на месец у којем запослени користи право на годишњи одмор, а која имају карактер зараде, сагласно са одредбама члана 105. став 3. Закона о раду, а то су:

– исплаћена зарада по сату за ефективне сате рада у претходних 12 месеци, део зараде по основу радног учинка (стимулације и др.);

– увећање зарада исплаћених у претходних 12 месеци по основу рада на дан празника, ноћног рада, рада у сменама, прековременог рада, „минулог рада“ и других увећања прописаних општим актом послодавца;

– друга примања која имају карактер зараде а која су у претходних 12 месеци исплаћена (топли оброк, регрес, теренски додатак, додатак за одвојени живот и друга давања запосленима која имају карактер зараде).

При утврђивању дужине годишњег одмора рад-на недеља се рачуна као пет радних дана, независно од тога да ли је према распореду радног времена код послодавца радна недеља утврђена као петодневна или шестодневна, и независно од тога који дани су утврђени као дани недељног одмора. Празници који су нерадни дани у складу са законом, одсуство са рада уз накнаду зараде и привремена спреченост за рад у складу са прописима о здравственом осигурању не урочунавају се у дане годишњег одмора.

**Обрачуната накнада зараде за дане годишњег одмора са становишта плаћања пореза и доприноса у свему се третира као и зарада, тачније речено као део зараде. У Образац ППП-ПД не уноси се посебно (није ни прописана посебна Ознака врсте плаћања (ОВП), већ се користи ОВП за зараду). Рачуноводствени прописи не захтевају да се ова накнада посебно евидентира, већ се евидентира као зарада.**

Полазећи од тога да се приликом утврђивања основице за обрачун накнаде зараде у обзир узимају само ефективни сати рада у претходних 12 месеци, као и зарада коју је запослени примио за ефективне сате рада у том периоду, у пракси се приликом обрачуна накнаде зараде могу јавити следећи случајеви:

**1) Запослени је у претходних 12 месеци делимично радио, а делимично био одсутан и за сате рада му је исплаћена зарада, а за сате одсуствовања са рада му је исплаћена накнада зараде** – приликом утврђивања основице за обрачун накнаде зараде узимају се у обзир само ефективни сати рада (укључујући и часове рада на дане државних и верских празника, часове прековременог рада итд.), и исплаћена, односно обрачуната зарада по свим основама коју је запослени примио, док се у обрачун не укључују сати одсуства нити износи накнада примљени по том основу;

**2) Запослени у претходних 12 месеци није остваривао зараду (био је све време на боловању или се запослио у месецу у којем остварује право на накнаду)** – Према Мишљењу Министарства рада, запошљавања и социјалне политике, број 011-00-00667/2006-02 од 13.06.2006. године, у случају када запослени код послодавца није остварио зараду за претходних 12 месеци, основицу за обрачун накнаде зараде чини уговорена основна зарада увећана за минули рад.

*„Основица за обрачун накнаде зараде је зарада остварена за претходна три месеца која претходе месецу у којем је наступила привремена спреченост за рад. Запосленом коме у претходна три месеца није исплаћивана зарада већ накнада зараде (као у конкретном случају дуготрајно боловање), а у месецу у којем се врати на рад поново одсуствује са рада, обрачун накнаде зараде врши се на основицу коју чини уговорена основна зарада увећана за „минули рад“.*

Мишљењем министарства није напоменуто како утврдити часове да би се добила просечна зарада по часу. По нашем мишљењу, износ уговорене основне зараде увећане за минули рад треба поделити бројем могућих часова рада у месецу за који се врши обрачун накнаде;

**3) Запослени није био у радном односу код послодавца у свих претходних 12 месеци, већ краћи период.** У овом случају, по нашем мишљењу, просек се рачуна за период од дана запослења до истека месеца који претходи месецу за који се утврђује накнада зараде. Пошто се, у суштини, утврђује просечна зарада по часу, принцип утврђивања је исти и кад је период за који се утврђује просечна зарада краћи од 12. месеци;

**4) Запослени је у претходних 12 месеци био у радном односу код послодавца, али му за један период није исплаћивана зарада или му је делимично исплаћивана** – приликом утврђивања основице за обрачун накнаде зараде у обзир се узима обрачуната зарада по свим основама коју је запослени остварио за претходних 12 месеци, коју затим треба поделити са оствареним сатима рада како би се добила просечна зарада по сату у том периоду. У оваквим случајевима послодавац мора извршити обрачуне зарада и за месеце за које није исплатио зараду, па просечну зараду у претходних 12 месеци утврдити на основу тих обрачунатих зарада као да су исплаћене. Овакав случај могућ је када послодавац, противно прописима, због поремећаја у пословању „прескочи“ исплату зараде за одређени период.

## 9. Регрес за коришћење годишњег одмора

Према члану 118. став 1. тачка 6) Закона о раду, запослени има право на регрес за коришћење годишњег одмора, у складу са општим актом и уговором о раду. Законом о раду утврђена је обавеза послодавца да запосленом исплати регрес. Висина регреса није утврђена, већ је остављено послодавцу да је утврди општим актом или уговором о раду. **Дакле, питања као што су висина регреса, начин исплате (као 1/12 уз сваку исплату зараде или као једнократна исплата уз зараду за одређени месец), да ли право на исти износ регреса има и запослени који ради са непуним радним временом као и запослени са пуним радним временом, као и да ли и запослени који је користио право на сразмеран годишњи одмор има право на пун износ регреса као и запослени који је користио право на пун годишњи одмор, послодавац уређује општим актом или уговором о раду.**

Закон о раду дефинисао је регрес као накнаду трошкова за коришћење годишњег одмора, на основу чега се може закључити да само запослени који је користио годишњи одмор има и трошкове у вези са тим, па и право на накнаду тих трошкова у виду регреса. Међутим, према нашем мишљењу, запослени који је остварио право на годишњи одмор али га није користио јер му је исплаћена накнада штете за неискоришћени годишњи одмор због престанка радног односа, нема трошкове коришћења годишњег одмора, па самим тим нема ни право на исплату регреса.

Регрес има карактер зараде, тј. регрес је део зараде, што значи да се на регрес као део зараде плаћају порези и социјални доприноси као на зараду, што значи да се уноси заједно са зарадом у појединачну пореску пријаву Образац ППП-ПД под ОВП 101.

Битно је нагласити да се и запосленом који се налази на боловању на терет Фонда за здравствено осигурање може исплатити регрес приликом исплате свим запосленима, уз услов да је остварио право на годишњи одмор за календарску годину за коју се исплаћује регрес.

Исплату регреса у овом случају најбоље је извршити истовремено са исплатом накнаде зараде, у којем случају би се у ППП-ПД унео ОВП накнаде – 204 или 205, а за исплату регреса у исти образац би се унео ОВП 101. Међутим, уколико би послодавац вршио исплату регреса пре исплате накнаде зараде, у том случају би се социјални доприноси платили на најнижу месечну основу ако је износ регреса нижи од најниже месечне основице за уплату социјалних доприноса.

Такође, уколико се регрес исплаћује **запосленој која је на породилском одсуству** (уз услов да је остварила право на коришћење годишњег одмора), послодавац приликом исплате регреса у ППП-ПД уноси ОВП 101 и обрачунава порез и социјалне доприносе

на зараду. По нашем мишљењу, ако је износ регреса нижи од најниже месечне основице, доприноси се обрачунавају на износ накнаде, а не на најнижу основу. У пореској пријави ППП-ПД се **не уносе подаци у пољима 3.7. – број дана, 3.8. – број сати, док се у поље 3.8а. – фонд сати уноси ознака -1**. У овом случају не попуњавају се МФП поља. Исплатилац регреса породилци нема право на пореску олакшицу од 19.300, с обзиром на то да пореску олакшицу користи исплатилац накнаде за породилско одсуство.

#### Пример:

Послодавац исплаћује запосленој која се налази на боловању на терет РФЗО регрес за коришћење годишњег одмора у висини од 30.000 динара, и то истовремено са исплатом накнаде зараде која за месец јун 2022. године износи 85.000 динара. Образац ППП-ПД попуњава се на следећи начин:

| ШВП                 | Бр. дана | Бр. сати | Фонд сати | Бруто приход | Основица за порез | Порез | Основица за доп. | ПИО    | ЗДР   | НЗС  | МФП. 10 |
|---------------------|----------|----------|-----------|--------------|-------------------|-------|------------------|--------|-------|------|---------|
| 3.6                 | 3.7      | 3.8      | 3.8а      | 3.9          | 3.10              | 3.11  | 3.12             | 3.13   | 3.14  | 3.15 | 3.17    |
| 1 01<br>204<br>00 0 | 30       | 176      | 176       | 85.000       | 65.700            | 6.570 | 85.000           | 21.250 | 8.755 | 638  | 1       |
| 1 01<br>101<br>00 0 |          |          | -1        | 30.000       | 30.000            | 3.000 | 30.000           | 7.500  | 3.090 | 225  | 1       |

# НАКНАДА ШТЕТЕ ЗА НЕИСКОРИШЋЕНИ ГОДИШЊИ ОДМОР И ПОДНОШЕЊЕ ПОРЕСКЕ ПРИЈАВЕ ППП-ПД У СЛУЧАЈУ ИСПЛАТЕ НАКНАДЕ

## 1. НАКНАДА ШТЕТЕ ЗА НЕИСКОРИШЋЕНИ ГОДИШЊИ ОДМОР

Према члану 68. став 4. Закона о раду (у даљем тексту: Закон), запослени не може да се одрекне права на годишњи одмор, нити му се то право може ускратити или заменити новчаном накнадом, осим у случају престанка радног односа у складу са Законом.

Према члану 76. Закона, у случају престанка радног односа, послодавац је дужан да запосленом који није искористио годишњи одмор у целини или делимично, исплати новчану накнаду уместо коришћења годишњег одмора, у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, сразмерно са бројем дана неискоришћеног годишњег одмора. У ставу 2. истог члана Закона уређено је да ова накнада има карактер накнаде штете.

Из наведене законске одредбе произлази да је послодавац дужан да у случају престанка радног односа, и то независно од тога на који начин је дошло до престанка радног односа (отказ од стране запосленог, отказ послодавца по основу непоштовања радне дисциплине или повреде радне обавезе, отказ по основу вишка запослених, по основу коришћења права на пензију, споразумни престанак радног односа, престанак радног односа на одређено време и др.), исплати накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор, и то како за ту текућу календарску годину (сразмеран део годишњег одмора), тако и за евентуални други део годишњег одмора из претходне календарске године, а који је запослени имао право да користи до 30. јуна текуће календарске године.

Напомињемо, да би запослени којем престаје радни однос остварио право на накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор из претходне године, неопходно је да кумулативно буду испуњена два услова, и то:

– да запослени није у целини искористио годишњи одмор из претходне године, и

– да том запосленом радни однос престаје најкасније до 30. јуна текуће године, односно године у којој се исплаћује накнада штете по основу престанка радног односа.

Када је у питању накнада штете за неискоришћени годишњи одмор из текуће године, односно године у којој запосленом престаје радни однос, запослени стиче право на накнаду штете независно од момента у којем му престаје радни однос у току године, али само за сразмеран део годишњег одмора на који је стекао право до престанка радног односа, а који је до престанка радног односа остао неискоришћен.

Према одредбама члана 13. став 5. Закона о порезу на доходак грађана (ЗПДГ), зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и сва примања у вези са радом код послодавца која по основу права из радног односа лице оствари по престанку радног односа.

Имајући у виду наведено, накнада штете за неискоришћени годишњи одмор који запослени оствари по престанку радног односа, има карактер зараде, на коју се обрачунавају и плаћају порез и сви социјални доприноси. У вези са овим дата су и тумачења МФИН бр. 011-00-1139/2014-04 од 17.10.2016. и бр. 011-00-1142/2016-04 од 18.05.2017. године.

Приликом исплате ове накнаде штете поступа се практично на исти начин као да је запослени у месецу за који му се исплаћује ова накнада штете користио дане годишњег одмора за које му је послодавац исплатио накнаду зараде. Другим речима, висина накнаде штете утврђује се у износу који одговара износу накнаде зараде коју би запослени примио да је отпочео коришћење неискоришћеног годишњег одмора у месецу у којем му престаје радни однос.

То значи да се приликом утврђивања висине накнаде штете полази од истих правила која важе и

за утврђивање износа накнаде зараде за време коришћења годишњег одмора, односно да се као **основ за обрачун накнаде штете, узима просек зараде коју је запослени остварио у претходних 12 месеци у односу на месец престанка радног односа**. Правила за утврђивање дванаестомесечног просека за потребе обрачуна и исплате накнаде штете иста су као и у случају када запослени користи годишњи одмор, о чему смо детаљна објашњења дали у овом броју часописа, у посебном чланку под називом „*Право запосленог на годишњи одмор*“.

**Бруто износ накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор који се утврђује у висини 100% накнаде на основу просечне бруто зараде запосленог за последњих 12 месеци се не брутира поново, односно запослени на име накнаде штете добија нето износ накнаде зараде коју би добио и да је користио годишњи одмор.**

### Пример 1:

Запосленом престаје радни однос 31. маја 2022. године. Из 2021. године има право на накнаду штете за неискоришћени други део годишњег одмора у трајању од 7 дана, као и 8 дана годишњег одмора за пет пуних месеци рада у 2022. години. Укупно има право на накнаду штете за 15 дана неискоришћеног годишњег одмора, који ће му бити исплаћен са зарадом за месец мај 2022. године. Просечна бруто зарада запосленог остварена за претходних 12 месеци (период мај 2021 – април 2022. године) износи 60.000 динара. Просечна бруто зарада по радном часу за 12 месеци износи 346 динара ( $60.000 \times 12 / 2.080$  радних сати). Број дана и сати неискоришћеног годишњег одмора:  $15 \times 8 = 120$  сати. Бруто износ накнаде за неискоришћени годишњи одмор:  $120 \times 346 = 41.520$  динара.

Обрачун зараде за мај 2022. године са накнадом штете за неискоришћени годишњи одмор:

|    |                                        |         |
|----|----------------------------------------|---------|
| 1. | Бруто зарада за мај 2022. године       | 60.000  |
| 2. | Накнада штете бруто износ              | 41.520  |
| 3. | Укупно зарада и накнада штете (1 + 2)  | 101.520 |
| 4. | Основица пореза на зараде (3 – 19.300) | 82.220  |
| 5. | Порез (4 x 10%)                        | 8.222   |

|    |                                                      |         |
|----|------------------------------------------------------|---------|
| 6. | Социјални доприноси на терет запосленог (3 x 19,9%)  | 20.202  |
| 7. | Нето износ зараде и накнаде штете (3 – 5 – 6)        | 73.096  |
| 8. | Социјални доприноси на терет послодавца (3 x 16,15%) | 16.395  |
| 9. | Укупан трошак зараде послодавца (3 + 8)              | 117.915 |

**Рачуноводствени прописи не захтевају да се ова накнада посебно евидентира, већ се евидентира као зарада.** Књижење накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор исто је као и књижење зарада, јер се на рачуну 520 исказује бруто износ зарада и накнада зарада које се исплаћују на терет послодавца. Дакле, и овде је књижење: 520/450, 451, 452 за збир бруто зараде и накнада зараде и 521/453 за доприносе на терет послодавца. По извршеној исплати задужују се рачуни обавеза 450, 451, 452, 453 у корист текућег рачуна 241.

Са становишта опорезивања порезом на добит, **накнада штете за неискоришћени годишњи одмор представља порески признат расход, односно признаје се у пореском билансу у износу обрачунатом на терет пословних расхода, сходно члану 9. став 1. Закона о порезу на добит правних лица.**

**Рок за исплату накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор је 30 дана од дана престанка радног односа у складу са одредбом члана 186. Закона, којим је прописана обавеза послодавца да, у случају престанка радног односа, у наведеном року исплати све неисплаћене зараде, накнаде зараде и друга примања која је запослени остварио до дана престанка радног односа у складу са општим актом и уговором о раду.<sup>1</sup>**

**Пример решења о накнади штете за неискоришћени годишњи одмор:**

<sup>1</sup> За непоштовање наведене обавезе, чланом 274. Закона о раду прописана је новчана казна за прекршај послодавца са својством правног лица у износу од 600.000 до 1.500.000 динара, као и за одговорно лице у правном лицу, односно заступника правног лица, у износу од 30.000 до 150.000 динара. За послодавца са својством предузетника, прописана је новчана казна за наведени прекршај у износу од 200.000 до 400.000 динара.

На основу члана 192. а у вези са чл. 68. до 75. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 113/17 и 95/18), а у складу са чланом \_\_\_\_\_ Правилника о раду (или Колективног уговора), дана \_\_\_\_\_ године, доносим

### РЕШЕЊЕ

о исплати накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор за 2021. и 2022. годину

Запосленом \_\_\_\_\_, коме је престао радни однос 31. маја 2022. године по основу споразумног престанка радног односа, утврђује се:

– право на накнаду штете за неискоришћени други део годишњег одмора за 2021. годину у трајању од 7 радних дана, и

– право на накнаду штете за сразмерни број дана неискоришћеног годишњег одмора за 2022. годину у трајању од 8 радних дана.

Накнада штете за неискоришћени годишњи одмор утврђена је у бруто износу од 41.520 динара.

Исплата накнаде штете биће извршена заједно са исплатом зараде за мај месец, а најкасније до 30. јуна 2022. године.

### Образложење

Запослени \_\_\_\_\_ коме се отказује уговор о раду по основу споразумног престанка радног односа у складу с чланом 175. тачка 3) Закона о раду, има право на накнаду штете за неискоришћени други део годишњег одмора за 2021. годину (7 дана) и неискоришћени сразмеран број дана годишњег одмора за 2022. годину (8 дана). Запослени према критеријумима из уговора о раду има право на пун годишњи одмор у трајању од 20 радних дана. С обзиром на то да му радни однос престаје 31. маја 2022. године, запослени има право на 8 радних дана годишњег одмора као сразмеран број дана годишњег одмора ( $20 \text{ радних дана} / 12 = 1,666 \times 5 \text{ пуних месеци рада у } 2022. \text{ години} = 8,3333$  што заокружено даје 8 радних дана годишњег одмора). Накнада штете се исплаћује у висини накнаде зараде коју би запослени остварио да је користио годишњи одмор, што за укупно 15 дана годишњег одмора износи 41.520 динара.

С обзиром на то да запослени није користио годишњи одмор због престанка радног односа, донето је решење као у диспозитиву.

Поука о правном леку:

Уколико сматра да су му овим решењем повређена права из радног односа, запослени има право на покрене спор пред надлежним судом у року од 60 дана од дана пријема овог решења.

Достављено:

Директор:

## 2. ПОДНОШЕЊЕ ПОРЕСКЕ ПРИЈАВЕ ППП-ПД

За разлику од обрачуна накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор која се увек утврђује као просек остварене зараде у претходних дванаест месеци у односу на месец престанка радног односа, независно од тога када се ова накнада исплаћује, сам начин попуњавања пореске пријаве ППП-ПД која се подноси пре исплате ове накнаде, разликоваће се у зависности од момента исплате накнаде штете. Попуњавање пореске пријаве ППП-ПД зависиће од тога да ли се **накнада штете исплаћује запосленом заједно са исплатом последње зараде**, односно накнаде зараде за обрачуна период у којем је запосленом престао радни однос или се **исплата накнаде штете врши након исплате последње зараде**, односно накнаде

зараде у истом или неком од наредних обрачунаских периода по престанку радног односа. У том смислу, у наставку дајемо објашњења у вези са попуњавањем пореске пријаве ППП-ПД за исплате накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор у оба случаја. Напомињемо да се за оба случаја **као ознака врсте прихода (ОВП) за исплату накнаде штете у Обрасцу ППП-ПД користи ознака за зараду – 101.**

**Обрачуната накнада штете за неискоришћени годишњи одмор са становишта плаћања пореза и доприноса у свему се третира као и зарада, тачније речено као део зараде. С обзиром на то да није прописана посебна ознака врсте примања (ОВП), у образац ППП-ПД се приликом исплате накнаде штете користи исти ОВП 101 као код исплате зараде.**

## 2.1. Накнада штете се исплаћује заједно са зарадом, односно накнадом зараде за обрачунски период у којем запосленом престаје радни однос

У случају када се запосленом за месец у којем му престаје радни однос накнада штете исплаћује истовремено са зарадом, односно накнадом зараде, сва примања која су исказана под истом шифром врсте примања 101 ће се у пореској пријави кумулирати, односно исказати збирно. Код исплате накнада зараде које се исказују са посебном шифром врсте примања и истовремено исплаћују са зарадом, односно накнадом штете, износ накнаде штете ће се заједно са зарадом исказати у посебном реду у збирном износу по шифром 101, а накнада зараде у одвојеном реду под посебном шифром (на пример, за боловање преко 30 дана користиће се шифра 204, итд.).

**Начин уноса података у поља 3.7. – број дана, 3.8. – број сати и 3.8а. – фонд сати, у пореској пријави у овом случају разликоваће се у зависности од тога да ли је запосленом радни однос престао у току месеца, па се запосленом зарада, односно накнада зараде исплаћује за непун фонд радних сати у месецу, или је запосленом радни однос престао на крају месеца па му се зарада, односно накнада зараде исплаћује за пун фонд радних сати у месецу.**

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8а | 3.9     | 3.10    | 3.11   | 3.12    | 3.13   | 3.14   | 3.15   | 3.16   |
|----------|---------------|-----|-----|------|---------|---------|--------|---------|--------|--------|--------|--------|
| 1.       | 1 01 101 00 0 | 30  | 176 | 176  | 200.000 | 180.700 | 18.070 | 200.000 | 50.000 | 20.600 | 1.500  | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1   | МФП 2   | МФП 3  | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |         |         |        |         |        |        |        |        |

### Објашњење:

С обзиром на то да се накнада штете приказује збирно са зарадом у пореској пријави, пореска пријава попуњава се на уобичајени начин, без исказивања података у МФП. Пореско ослобођење у износу од 19.300 динара искоришћено је у целини и исказано као умањење пореске основице у пољу 3.10.

У случају када се запосленом за месец у којем му престаје радни однос за пун фонд радних сати исплаћује накнада штете заједно са исплатом накнаде зараде за коју су прописане посебне шифре врста примања (на пример, 204 – за боловање преко 30 дана, односно одсуство ради одржавања трудноће и сл.), у пореској пријави ППП-ПД се у реду за накнаду штете не уносе подаци у пољима 3.7. – број дана, 3.8. – број сати, док се у поље 3.8а. – фонд сати уноси ознака -1, уз

### 2.1.1. Накнада штете исплаћује се заједно са исплатом зараде, односно накнаде зараде за пун фонд радних сати

У случају када се запосленом за месец у којем му престаје радни однос исплаћује зарада, за пун фонд радних сати, и истовремено исплаћује и накнада штете за неискоришћени годишњи одмор, у пореској пријави ППП-ПД обе врсте примања запосленог исказују се под једном шифром врсте примања за зараду, односно под шифром 101. Дакле, накнада штете се не исказује као посебна врста примања, већ увећава бруто износ зараде, па се у збиру заједно са зарадом исказује под шифром 101. У поље 3.7. – број дана, уноси се укупан број календарских дана у месецу за који се исплаћује зарада; у поље 3.8. – број сати, уноси се број сати у месецу за који се исплаћује зарада, који је једнак укупном фонду сати из поља 3.8а; и у поље 3.8а – фонд сати, уноси се укупан фонд сати за месец за који се врши исплата.

### Пример 2:

Запосленом коме је престао радни однос 30. јуна 2022. године, обрачуната је зарада за месец јун у износу од 120.000 динара и накнада штете за сразмеран број дана неискоришћеног годишњег одмора из 2022. године, у износу од 80.000 динара. Запосленом се накнада штете исплаћује истовремено са исплатом зараде за месец јун, што у збиру даје износ од 200.000 динара. Приликом исплате накнаде зараде и накнаде штете за јун 2022. године, подноси се пореска пријава ППП-ПД са следећим подацима:

попуњавање одговарајућих МФП. Напомињемо да ће се накнада штете исказивати у посебном реду само ако се исплаћује истовремено са накнадом зараде за коју се користи посебна шифра врсте примања, а не шифра 101.

### Пример 3:

Запослени коме је престао радни однос 30. јуна 2022. године, цео месец је био на боловању преко 30 дана и за овај месец му се исплаћује накнада зараде у износу од 50.000 динара. Истовремено се са исплатом накнаде зараде за јун, запосленом исплаћује и накнада штете за сразмеран број дана неискоришћеног годишњег одмора за 2022. годину у износу од 20.000 динара. Приликом исплате накнаде зараде и накнаде штете за јун 2022. године, подноси се пореска пријава ППП-ПД са следећим подацима:

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8а | 3.9    | 3.10   | 3.11  | 3.12   | 3.13   | 3.14   | 3.15   | 3.16   |
|----------|---------------|-----|-----|------|--------|--------|-------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 1.       | 1 01 204 00 0 | 30  | 176 | 176  | 50.000 | 30.700 | 3.070 | 50.000 | 12.500 | 5.150  | 375    | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1  | МФП 2  | МФП 3 | МФП 4  | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |        |        |       |        |        | 1      |        |        |
| 2.       | 1 01 101 00 0 |     |     | -1   | 20.000 | 20.000 | 2.000 | 20.000 | 5.000  | 2.060  | 150    | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1  | МФП 2  | МФП 3 | МФП 4  | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |        |        |       |        |        | 1      |        |        |

### Објашњење:

Пореско ослобођење у износу од 19.300 динара искоришћено је у целини и исказано као умањење пореске основице у пољу 3.10. у реду у којем је исказана накнада зараде. МФП 10 обавезно се попуњава ознаком 1 у случају када се примаоцу прихода у истом обрачунском периоду исплаћују приходи који се сматрају зарадом, али су означени различитим шифрама.

Пореска пријава била би попуњена на исти начин и да је послодавац уместо боловања преко 30 дана исплаћивао боловање до 30 дана са шифром 202. Међутим, да је послодавац исплаћивао накнаду зараде за боловање до 30 дана и користио исте шифре врста примања и за зараду и за накнаду зараде на терет послодавца, односно шифру 101 уместо шифре 202, тада се износ накнаде штете не би посебно исказивао у пореској пријави, већ би се исказао износ накнаде зараде увећан за накнаду штете под шифром 101 и у поље МФП 10 се не би уносио податак. Исказивање података у пореској пријави, укључујући и податке у пољима 3.7, 3.8 и 3.8а, било би исто као у примеру бр. 2.

### Примена највише и најниже основице доприноса

У случају да је збир основице доприноса по оба основа (по основу исплате зараде, односно накнаде

зараде и накнаде штете) већи од износа највише месечне основице плаћања доприноса за месец у којем се врши исплата, послодавац би у поље 3.12 – Основица за допринос, у реду у којем се исказује накнада штете, уписао износ који обезбеђује да збир накнаде зараде и накнаде штете буде једнак највишој месечној основици доприноса у моменту исплате и у поље МФП 9 би унео ознаку 1.

### Пример 4:

Запослени коме је престао радни однос 30. јуна 2022. године, цео месец је био на боловању преко 30 дана и за овај месец му се исплаћује накнада зараде у износу од 250.000 динара. Истовремено са исплатом накнаде зараде за мај, запосленом се исплаћује и накнада штете за неискоришћени годишњи одмор из 2021. године и сразмерни део годишњег одмора у 2022. години у укупном износу од 200.000 динара. Збир накнаде зараде и накнаде штете (450.000) прелази износ највише месечне основице за плаћање доприноса која за период 1.01 – 31.12.2022. године износи 441.140 динара. Приликом исплате накнаде зараде и накнаде штете за месец јун 2022. године подноси се пореска пријава ППП-ПД са следећим подацима:

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8а | 3.9     | 3.10    | 3.11   | 3.12    | 3.13   | 3.14   | 3.15   | 3.16   |
|----------|---------------|-----|-----|------|---------|---------|--------|---------|--------|--------|--------|--------|
| 1.       | 1 01 204 00 0 | 31  | 176 | 176  | 250.000 | 230.700 | 23.070 | 250.000 | 62.500 | 25.750 | 1.875  | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1   | МФП 2   | МФП 3  | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |         |         |        |         |        | 1      |        |        |
| 2.       | 1 01 101 00 0 |     |     | -1   | 200.000 | 200.000 | 20.000 | 191.140 | 47.785 | 19.687 | 1.434  | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1   | МФП 2   | МФП 3  | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |         |         |        |         | 1      | 1      |        |        |



Посебно истичемо да ће овакав унос података у пореску пријаву за исплату накнаде штете породити којој одмах по истеку одсуства престаје радни однос, увек бити исти, независно од тога да ли се накнада штете исплаћује у истом месецу у којем запосленој престаје радни однос или у неком од наредних месеци, односно независно од тога да ли је запослена за конкретан месец примила накнаду зараде за пун фонд радних сати (радни однос престао последњег дана у месецу) или непун фонд радних сати у месецу у којем јој престаје радни однос (радни однос престао у току месеца).

### 2.1.2. Накнада штете исплаћује се заједно са исплатом зараде, односно накнаде зараде за непун фонд радних сати

У случају када се запосленом за месец у којем му престаје радни однос исплаћује зарада, за непун фонд радних сати, и истовремено исплаћује и накнада штете за неискоришћени годишњи одмор, у пореској пријави ППП-ПД обе врсте примања запосленог исказују се под једном шифром за зараду, односно под шифром 101. Дакле, накнада штете се не исказује као посебна врста примања, већ увећава бруто износ зараде, па се у збиру заједно са зарадом исказује под шифром 101. **У поље 3.7. – број дана, уноси се број календарских дана у месецу за који се исплаћује**

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8а | 3.9     | 3.10   | 3.11  | 3.12    | 3.13   | 3.14   | 3.15   | 3.16   |
|----------|---------------|-----|-----|------|---------|--------|-------|---------|--------|--------|--------|--------|
| 1.       | 1 01 101 00 0 | 15  | 88  | 176  | 100.000 | 90.350 | 9.035 | 100.000 | 25.000 | 10.300 | 750    | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1   | МФП 2  | МФП 3 | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |         |        |       |         |        |        |        |        |

### Објашњење:

С обзиром на то да се накнада штете приказује збирно са зарадом у пореској пријави, пореска пријава се попуњава на уобичајен начин, без исказивања података у МФП. Пореско ослобођење искоришћено је сразмерно према сатима рада у месецу у износу од 9.650 динара (19.300 x 88/176) и исказано као умањење пореске основице у пољу 3.10.

У случају када се запосленом за месец у којем му престаје радни однос за непун фонд радних сати исплаћује накнада штете заједно са исплатом накнаде зараде за коју су прописане посебне шифре врста примања (на пример, 204 – за боловање преко 30 дана, односно одсуство ради одржавања трудноће и сл.), у пореској пријави ППП-ПД у реду за накнаду штете **не уносе се подаци у поље 3.7. – број дана, 3.8. – број сати, док се у поље 3.8а. – фонд сати уноси ознака -1**, уз попуњавање одговарајућих МФП. Напомињемо

**зарада; у поље 3.8. – број сати, уноси се број сати у месецу за који се исплаћује зарада и у поље 3.8а. – фонд сати, уноси се укупан фонд сати за месец за који се врши исплата.**

Такође, када запослени нема пун фонд радних сати у месецу, **пореско ослобођење од 19.300 динара, може се користити само сразмерно са бројем радних сати у том месецу који су исказани у пољу 3.8 ППП-ПД**. У овом случају, када послодавац користи сразмерно пореско ослобођење, основица пореза у пољу 3.10. умањује се за износ сразмерног пореског ослобођења.

### Пример 6:

Запосленом коме је престао радни однос 15. јуна 2022. године, обрачуната је зарада за 11 радних дана (преостала 4 дана су дани викенда) у износу од 80.000 динара. Накнада штете за сразмеран број дана неискоришћеног годишњег одмора из 2022. године износи 20.000 динара. Запосленом се накнада штете исплаћује истовремено са исплатом зараде за месец јун, што у збиру даје износ од 100.000 динара. Сразмеран неопорезиви износ за 88 радних сати утврђен је у износу од 9.650 динара (19.300 x 88/176). Приликом исплате накнаде зараде и накнаде штете за јун 2022. године подноси се пореска пријава ППП-ПД са следећим подацима:

да ће се накнада штете исказивати у посебном реду само ако се исплаћује истовремено са накнадом зараде за коју се користи посебна шифра врсте примања, а не шифра 101.

### Пример 7:

Запослени коме је престао радни однос 15. јуна 2022. године, за последњи месец рада примио је накнаду зараде за боловање преко 30 дана за 11 радних дана у јуну (преостала четири дана су дани викенда) у износу од 40.000 динара. Истовремено са исплатом накнаде зараде за непун фонд сати у месецу исплаћује се и накнада штете за неискоришћени годишњи одмор у износу од 20.000 динара. Сразмеран неопорезиви износ за 88 радних сати утврђен је у износу од 9.650 динара (19.300 x 88/176). Приликом исплате накнаде зараде и накнаде штете за јун 2022. године послодавац ће поднети пореску пријаву ППП-ПД са следећим подацима:



|    |                  |  |  |    |         |         |        |         |        |        |        |        |
|----|------------------|--|--|----|---------|---------|--------|---------|--------|--------|--------|--------|
| 2. | 1 01 101<br>00 0 |  |  | -1 | 200.000 | 200.000 | 20.000 | 191.140 | 47.785 | 19.687 | 1.434  | 0      |
|    |                  |  |  |    | МФП 1   | МФП 2   | МФП 3  | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|    |                  |  |  |    |         |         |        |         | 1      | 1      |        |        |

### Објашњење:

У овом случају, у реду у којем се исказује накнада штете у поље 3.12 – Основица за доприносе, уписан је износ од 191.140 динара, који представља разлику највише основице доприноса у моменту исплате од 441.140 динара и износа основице доприноса из поља 3.12. која је исказана у реду за исплату накнаде зараде у износу од 250.000 динара. **Доприноси се у овом случају плаћају на пун износ највише месечне основице доприноса од 441.140,00 динара, јер се код највише основице не утврђује сразмера броју радних сати у месецу за који се врши исплата.** Како би збир накнаде зараде и накнаде штете био највише једнак највишој месечној основици доприноса у моменту исплате, у поље МФП 9 унета је ознака 1.

У случају да је збир зараде и накнаде штете, односно прихода који има карактер зараде а чија висина није непосредно повезана са временом проведеном на раду, а који се исплаћује за непун фонд радних сати у месецу, мањи од сразмерне најниже месечне основице доприноса, у поље 3.12 – Основица за допринос у реду у којем се исказује тај приход уписује се износ који обезбеђује да збир накнаде зараде и накнаде штете буде најмање једнак сразмерној најнижој месечној основици доприноса. **Дакле, у случају када се исплата врши за непун фонд радних сати у месецу, за потребе плаћања доприноса на најнижу основицу, утврђује се најнижа основица сразмерно са радним сатима за које се врши исплата.** Напомињемо да код истовремене исплате накнаде штете и накнаде зараде ова ситуација може настати само изузетно, јер накнада зараде (нпр. боловање до и преко 30 дана, и др.) према прописима о раду не може бити мања од минималне зараде, која је тренутно већа од најниже месечне основице за плаћање доприноса.<sup>3</sup>

### 2.2. Накнада штете се исплаћује након исплате зараде, односно накнаде зараде за обрачунски период у којем запосленом престаје радни однос

Према одредбама члана 186. Закона послодавац је дужан да запосленом, у случају престанка радног односа, исплати све неисплаћене зараде,

накнаде зараде и друга примања која је запослени остварио до дана престанка радног односа у складу са општим актом и уговором о раду, најкасније у року од 30 дана од дана престанка радног односа. Према томе, и накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор, послодавац је дужан да исплати у прописаном року од 30 дана од дана престанка радног односа.

Иако је чланом 186. Закона прописан рок од 30 дана у којем је послодавац дужан запосленом да исплати сва заостала примања из радног односа, укључујући и накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор, неретко се дешава да послодавци ову накнаду исплаћују и са по неколико месеци закашњења.

У овом случају, када је запосленом већ исплаћена зарада за последњи месец рада за коју исплату је већ поднета пријава ППП-ПД са ознаком „К“, а после одређеног броја дана или месеци послодавац исплаћује накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор, приликом исплате ове накнаде подноси се Образац ППП-ПД у који у поље 1.2. треба да се унесе исти обрачунски период за који је исплаћена последња зарада запосленом, али без ознаке „К“ (нпр. 05 2022, ако је зарада исплаћена и првобитна пријава поднета за месец мај као последњи месец рада, без обзира на то што се исплата накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор врши у јуну или у неком наредном месецу).

Дакле, у случају накнадне исплате накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор која се сматра делом зараде по којој је већ извршена коначна исплата и поднета коначна пореска пријава, **послодавац не подноси измењену пореску пријаву, већ се подноси нова општа пореска пријава са ознаком 1**, као нова исплата за посматрани период у којој се исказује само лице којем се накнадно исплаћује накнада штете.

**Начин уноса података у поља 3.7. – број дана, 3.8. – број сати и 3.8а. – фонд сати, у пореској пријави за исплату накнаде штете, разликоваће се у зависности од тога да ли је запосленом радни однос престао у току месеца, па је запосленом зарада, односно накнада зараде претходно исплаћена за непун број радних сати, или је запосленом радни однос престао на крају месеца па му је зарада, односно накнада зараде исплаћена за пун фонд радних сати у месецу.**

<sup>3</sup> Бруто минимална зарада за месец јун 2022. године износи 47.767,08 динара, док је најнижа основица за плаћање социјалних доприноса од 1.01. до 31.12.2022. године утврђена у износу од 30.880 динара.

*2.2.1. Накнада штете исплаћује се након исплате  
зараде, односно накнаде зараде  
која је исплаћена за пун фонд радних сати*

У случају када је запосленом за месец у којем му престаје радни однос исплаћена зарада, односно накнада зараде за пун фонд радних сати, па се након исплате зараде, односно накнаде зараде, исплаћује и накнада штете за неискоришћени годишњи одмор, у пореској пријави ППП-ПД за накнаду штете **не уно-**

се се подаци у пољима 3.7. – број дана, 3.8. – број сати и 3.8а. – фонд сати, при чему се попуњавају одговарајућа МФП.

## Пример 9:

Запосленом је престао радни однос 30. јуна 2022. године, па му је за цео месец јун (пун фонд радних сати) истог дана обрачуната и исплаћена зарада у износу од 90.000 динара, при чему је поднета пореска пријава са следећим подацима:

[illegible]

Након исплате зараде за јун, запосленом се 20.07.2022. године исплаћује накнада штете за неискоришћен сразмерни део годишњег одмора из 2022. године у износу од 30.000 динара. У пријави за накнаду штете у пољу 1.1 – Врста пријаве, послодавац наводи

ознаку 1, у пољу 1.2 – Обрачунски период, наводи 06 2022 (без ознаке „К”), а у пољу 1.4 – Датум плаћања, наводи планирани дан исплате, што је у нашем примеру 20.07.2022. У пореској пријави за накнаду штете послодавац ће исказати и следеће податке:

[illegible]

### Објашњење:

У МФП 11 унет је износ искоришћеног пореског ослобођења из претходне пријаве од 19.300 динара, а у поље МФП 12 унет је износ основице на коју су плаћени доприноси у претходној пореској пријави од 90.000 динара. Поља 3.7. – број дана, 3.8. – број сати и 3.8а. – фонд сати, се у пријави за исплату накнаде штете у овом случају не попуњавају.

### Пример 10:

Запослени коме је престао радни однос 30. јуна 2022. године, за последњи месец рада примио је зараду за 10 дана рада у износу од 50.000 динара и накнаду зараде за 12 радних дана због привремене спрече-

ности за рад до 30 дана, у износу од 30.000 динара. Неопорезиви износ од 19.300 динара коришћен је сразмерно за зараду у износу од 8.773 динара ( $19.300 \times 80/176$ ) и за накнаду зараде у износу од 10.527 динара ( $19.300 \times 96/176$ ). Приликом исплате зараде за јун 2022. године поднета је пореска пријава ППП-ПД са следећим подацима:

[illegible]

|    |               |    |    |     |        |        |       |        |       |        |        |        |
|----|---------------|----|----|-----|--------|--------|-------|--------|-------|--------|--------|--------|
| 2. | 1 01 202 00 0 | 16 | 96 | 176 | 30.000 | 19.473 | 1.947 | 30.000 | 7.500 | 3.090  | 225,00 | 0,00   |
|    |               |    |    |     | МФП 1  | МФП 2  | МФП 3 | МФП 4  | МФП 9 | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|    |               |    |    |     |        |        |       |        |       | 1      |        |        |

У поље 3.7. унет је број календарских дана у месецу за који се врши исплата. Пошто су у истом обрачунском периоду исплаћени приходи који се сматрају зарадом, али су означени различитим шифрама, МФП 10 се обавезно попуњава ознаком 1.

Послодавац је обрачунао накнаду шете за неискоришћени сразмерни део годишњег одмора за 2022. годину у износу од 20.000 динара и поднео пореску

пријаву ППП-ПД у јулу са датумом исплате 20.07.2022. године, након исплате зараде и накнаде зараде за месец јун. У пољу 1.1 – Врста пријаве, послодавац наводи ознаку 1, у пољу 1.2 – Обрачунски период, наводи 06 2022 (без ознаке „К“), а у пољу 1.4 – Датум плаћања, наводи планирани дан исплате, што је у нашем примеру 20.07.2022. У пореској пријави за накнаду штете послодавац ће исказати и следеће податке:

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8а | 3.9    | 3.10   | 3.11  | 3.12   | 3.13  | 3.14   | 3.15   | 3.16      |
|----------|---------------|-----|-----|------|--------|--------|-------|--------|-------|--------|--------|-----------|
| 1.       | 1 01 101 00 0 |     |     |      | 20.000 | 20.000 | 2.000 | 20.000 | 5.000 | 2.060  | 150,00 | 0,00      |
|          |               |     |     |      | МФП 1  | МФП 2  | МФП 3 | МФП 4  | МФП 9 | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12    |
|          |               |     |     |      |        |        |       |        |       | 1      | 19.300 | 80.000,00 |

#### Објашњење:

У МФП 11 унет је износ искоришћеног пореског ослобођења из претходне пријаве од 19.300 динара, а у поље МФП 12 унет је износ основице на коју су плаћени доприноси у претходној пореској пријави од 80.000,00 динара. Поља 3.7. – број дана, 3.8. – број сати и 3.8а. – фонд сати, се у пријави за исплату накнаде штете у овом случају не попуњавају.

Пошто су у истом обрачунском периоду исплаћени приходи који се сматрају зарадом, али су означени различитим шифрама, МФП 10 се обавезно попуњава ознаком 1. У овом примеру послодавац је користио различите шифре врста прихода за зараду и накнаду зараде за боловање до 30 дана које се исплаћује на терет средстава послодавца. Да је послодавац користио исте шифре врста примања и за зараду и за накнаду зараде на терет послодавца, односно шифру 101, то не би утицало на начин попуњавања пореске пријаве за исплату накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор, односно пореска пријава за ову исплату била би попуњена на идентичан начин као и у примеру у којем су коришћене различите шифре врста примања, осим што се у обе пријаве у поље МФП 10 не би уносио податак. Исказивање података у пореској пријави, укључујући и податке у пољима 3.7, 3.8 и 3.8а, било би исто као у Примеру бр. 9.

#### Примена највише и најниже основице доприноса

У случају да је збир основице доприноса по оба основа (по основу исплате зараде, односно накнаде зараде и накнаде штете) већи од износа највише месечне основице плаћања доприноса за месец у којем се врши исплата, послодавац би у поље 3.12 – Основица за допринос у пријави у којој се исказује накнада штете, уписао износ који обезбеђује да збир зараде, накнаде зараде и тог прихода буде једнак највишој месечној основици доприноса у моменту исплате и у поље МФП 9 би унео ознаку 1.

#### Пример 11:

Запослени коме је престао радни однос 30. јуна 2022. године, за последњи месец рада примио је зараду за 10 радних дана у износу од 180.000 динара и накнаду зараде за 12 радних дана због привремене спречености за рад до 30 дана, у износу од 100.000 динара. Неопорезиви износ од 19.300 динара коришћен је сразмерно за зараду у износу од 8.773 динара ( $19.300 \times 80/176$ ) и за накнаду зараде у износу од 10.527 динара ( $19.300 \times 96/176$ ). Приликом исплате зараде за јун 2022. године поднета је пореска пријава ППП-ПД са следећим подацима:

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8a | 3.9     | 3.10    | 3.11   | 3.12    | 3.13   | 3.14   | 3.15   | 3.16   |
|----------|---------------|-----|-----|------|---------|---------|--------|---------|--------|--------|--------|--------|
| 1.       | 1 01 101 00 0 | 14  | 80  | 176  | 180.000 | 171.227 | 17.123 | 180.000 | 45.000 | 18.540 | 1.350  | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1   | МФП 2   | МФП 3  | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |         |         |        |         |        | 1      |        |        |
| 2.       | 1 01 202 00 0 | 16  | 96  | 176  | 100.000 | 89.473  | 8.947  | 100.000 | 25.000 | 10.300 | 750    | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1   | МФП 2   | МФП 3  | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |         |         |        |         |        | 1      |        |        |

У поље 3.7. унет је број календарских дана у месецу за који се врши исплата. Пошто су у истом обрачунском периоду исплаћени приходи који се сматрају зарадом, али су означени различитим шифрама, МФП 10 се обавезно попуњава ознаком 1.

Послодавац је обрачунао накнаду шете за неискоришћени годишњи одмор у износу од 150.000 динара и поднео пореску пријаву ППП-ПД у јулу са

датумом исплате 29.07.2022. године, након исплате зараде и накнаде зараде за месец јун. У пољу 1.1 – Врста пријаве, послодавац наводи ознаку 1, у пољу 1.2 – Обрачунски период, наводи 06 2022 (без ознаке „К“), а у пољу 1.4 – Датум плаћања, наводи планирани дан исплате, што је у нашем примеру 29.07.2022. године. У пореској пријави за накнаду штете послодавац ће исказати и следеће податке:

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8a | 3.9     | 3.10    | 3.11   | 3.12    | 3.13   | 3.14   | 3.15   | 3.16    |
|----------|---------------|-----|-----|------|---------|---------|--------|---------|--------|--------|--------|---------|
| 1.       | 1 01 101 00 0 |     |     |      | 150.000 | 150.000 | 15.000 | 161.140 | 40.285 | 16.597 | 1.209  | 0       |
|          |               |     |     |      | МФП 1   | МФП 2   | МФП 3  | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12  |
|          |               |     |     |      |         |         |        |         | 1      | 1      | 19.300 | 280.000 |

#### Објашњење:

У овом случају, у пријави у којој се исказује накнада штете у поље 3.12 – Основица за доприносе, уписан је износ од 161.140 динара, који представља разлику највише основице доприноса у моменту исплате од 441.140 динара и износа основице доприноса из поља 3.12. из претходне пореске пријаве у износу од 280.000 динара. Како би збир зараде и накнаде зараде из првобитне пријаве и накнаде штете у новој пријави био једнак највишој месечној основици доприноса у моменту исплате, у поље МФП 9 у пријави за накнаду штете унета је ознака 1. Такође, у МФП 11 унет је износ искоришћеног пореског ослобођења из претходне пријаве од 19.300 динара, а у поље МФП 12 унет је износ основице на коју су плаћени доприноси у претходној пореској пријави од 280.000 динара. Поља 3.7. – број дана, 3.8. – број сати и 3.8a. – фонд сати, се у пријави за исплату накнаде штете у овом случају не попуњавају.

У општем случају, ако је збир зараде и накнаде штете, односно прихода који има карактер зараде а чија висина није непосредно повезана са временомведеном на раду, мањи од најниже месечне основице доприноса, у поље 3.12 – Основица за допринос, у реду у којем се исказује тај приход уписује се износ који обезбеђује да збир накнаде зараде и тог прихода буде најмање једнак најнижој месечној основици доприноса. У случају када се накнада штете исплаћује након исплате зараде, за шта се подноси посебна пореска пријава, ово опште правило не би се могло применити у пореској пријави за накнаду штете, јер најнижа основица мора бити испоштована код првобитне пријаве за исплату зараде, односно накнаде зараде, па би се у пореској пријави за накнаду штете основица доприноса у пољу 3.12 евентуално могла исказати као разлика бруто накнаде штете и најниже основице на коју су доприноси плаћени у првобитној пореској пријави.

### 2.2.2. Накнада штете исплаћује се након исплате зараде, односно накнаде зараде која је исплаћена за непун фонд радних сати

У случају када је запосленом за месец у којем му престаје радни однос исплаћена зарада, односно накнада зараде за непун фонд радних сати, па се након исплате зараде, односно накнаде зараде, исплаћује и накнада штете за неискоришћени годишњи одмор, у пореској пријави ППП-ПД за накнаду штете **уносе се исти подаци из првобитне пријаве у пољима 3.7. – број дана, 3.8. – број сати и 3.8а. – фонд сати**, уз попуњавање одговарајућих МФП.

Када запослени нема пун фонд радних сати у месецу, **пореско ослобођење од 19.300 динара, може се користити само сразмерно са бројем радних сати у том месецу који су исказани у пољу 3.8 ППП-ПД**. У овом случају, када послодавац користи сразмерно

пореско ослобођење, основица пореза у пољу 3.10. умањује се за износ сразмерног пореског ослобођења. Такође, податак о искоришћеном сразмерном умањењу пореске основице из претходне пореске пријаве који се уноси у МФП 11 пријаве за накнаду штете, мора одговарати износу искоришћеног пореског ослобођења у претходној пријави.

#### Пример 12:

Запослени коме је престао радни однос 15. јуна 2022. године, за последњи месец рада примио је накнаду зараде за боловање преко 30 дана за 11 радних дана у јуну (преостала четири дана су дани викенда) у износу од 50.000 динара. Сразмеран неопорезиви износ за 88 радних сати утврђен је у износу од 9.650 динара (19.300 x 88/176). Приликом исплате накнаде зараде за јун 2022. године поднета је пореска пријава ППП-ПД са следећим подацима:

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8а | 3.9    | 3.10   | 3.11  | 3.12   | 3.13   | 3.14   | 3.15   | 3.16   |
|----------|---------------|-----|-----|------|--------|--------|-------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 1.       | 1 01 204 00 0 | 15  | 88  | 176  | 50.000 | 40.350 | 4.035 | 50.000 | 12.500 | 5.150  | 375    | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1  | МФП 2  | МФП 3 | МФП 4  | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |        |        |       |        |        |        |        |        |

Послодавац је обрачунао накнаду шете за неискоришћени годишњи одмор у износу од 20.000 динара и поднео пореску пријаву ППП-ПД у јулу са датумом исплате 12.07.2022. године, након исплате накнаде зараде за месец јун. У пољу 1.1 – Врста пријаве, послода-

вац наводи ознаку 1, у пољу 1.2 – Обрачунски период, наводи 06 2022 (без ознаке „К“), а у пољу 1.4 – Датум плаћања, наводи планирани дан исплате, што је у нашем примеру 12.07.2022. У пореској пријави за накнаду штете послодавац ће исказати и следеће податке:

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8а | 3.9    | 3.10   | 3.11  | 3.12   | 3.13  | 3.14   | 3.15   | 3.16   |
|----------|---------------|-----|-----|------|--------|--------|-------|--------|-------|--------|--------|--------|
| 1.       | 1 01 101 00 0 | 15  | 88  | 176  | 20.000 | 20.000 | 2.000 | 20.000 | 5.000 | 2.060  | 150    | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1  | МФП 2  | МФП 3 | МФП 4  | МФП 9 | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |        |        |       |        |       | 1      | 9.650  | 50.000 |

#### Објашњење:

У МФП 11 унет је износ искоришћеног пореског ослобођења из претходне пријаве од 9.650 динара, а у поље МФП 12 унет је износ основице на коју су плаћени доприноси у претходној пореској пријави од 50.000 динара. У пољима 3.7. – број дана, 3.8. – број сати и 3.8а. – фонд сати уносе се исти подаци из првобитне пријаве.

Пошто су за исти обрачунски период исплаћени приходи који се сматрају зарадом, али су означени

различитим шифрама, МФП 10 обавезно се попуњава ознаком 1. Да је послодавац за јун исплатио зараду за непун фонд сати и приликом исплате користио шифру врсте примања 101 уместо 204, то не би утицало на начин попуњавања пореске пријаве за исплату накнаде штете за неискоришћени годишњи одмор, односно пореска пријава за ову исплату била би попуњена на идентичан начин као и у примеру у којем је у претходној пријави исказана само накнада зараде, осим што се у поље МФП 10 не би уносио податак. Подаци у пољима 3.7, 3.8 и 3.8а били би исти као у датом примеру.

**Примена највише и најниже основице доприноса**

У случају да је збир основице доприноса по оба основа (по основу исплате зараде, односно накнаде зараде и накнаде штете) већи од износа највише месечне основице плаћања доприноса за месец у којем се врши исплата, послодавац би у поље 3.12 – Основица за допринос, у пријави за накнаду штете, уписао износ који обезбеђује да збир накнаде зараде и тог прихода буде једнак највишој месечној основици доприноса у моменту исплате и у поље МФП 9 би унео ознаку 1. **Напомињемо да се у случају исплате зараде или накнаде зараде за непун фонд радних сати у месецу не утврђује сразмерна највиша основица допри-**

**носа, већ се доприноси плаћају на пуну највишу основицу, независно од тога што се исплата зараде, односно накнаде зараде врши за непун фонд сати.**

**Пример 13:**

Запосленом коме је престао радни однос 15. јуна 2022. године, за 11 радних дана у месецу исплаћује се накнада зараде у износу од 100.000 динара (осталих 4 дана су дани викенда). Сразмеран неопорезиви износ за 88 радних сати утврђен је у износу од 9.650 динара ( $19.300 \times 88 / 176$ ). Приликом исплате зараде за јун 2022. године поднета је пореска пријава ППП-ПД са следећим подацима:

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8а | 3.9     | 3.10   | 3.11  | 3.12    | 3.13   | 3.14   | 3.15   | 3.16   |
|----------|---------------|-----|-----|------|---------|--------|-------|---------|--------|--------|--------|--------|
| 1.       | 1 01 204 00 0 | 15  | 88  | 176  | 100.000 | 90.350 | 9.035 | 100.000 | 25.000 | 10.300 | 750    | 0      |
|          |               |     |     |      | МФП 1   | МФП 2  | МФП 3 | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12 |
|          |               |     |     |      |         |        |       |         |        |        |        |        |

Послодавац је обрачунао накнаду шете за неискоришћени годишњи одмор из 2021. године и неискоришћени сразмерни део годишњег одмора у 2022. години у укупном износу од 350.000 динара и поднео пореску пријаву ППП-ПД у јулу са датумом исплате 12.07.2022. године, након исплате зараде за месец

јун. У пољу 1.1 – Врста пријаве, послодавац наводи ознаку 1, у пољу 1.2 – Обрачунски период, наводи 06 2022 (без ознаке „К“), а у пољу 1.4 – Датум плаћања, наводи планирани дан исплате, што је у нашем примеру 12.7.2022. У пореској пријави за накнаду штете послодавац ће исказати и следеће податке:

| Ред. бр. | 3.6           | 3.7 | 3.8 | 3.8а | 3.9     | 3.10    | 3.11   | 3.12    | 3.13   | 3.14   | 3.15   | 3.16    |
|----------|---------------|-----|-----|------|---------|---------|--------|---------|--------|--------|--------|---------|
| 1.       | 1 01 101 00 0 | 15  | 88  | 176  | 350.000 | 350.000 | 35.000 | 341.140 | 85.285 | 35.137 | 2.559  | 0       |
|          |               |     |     |      | МФП 1   | МФП 2   | МФП 3  | МФП 4   | МФП 9  | МФП 10 | МФП 11 | МФП 12  |
|          |               |     |     |      |         |         |        |         | 1      | 1      | 9.650  | 100.000 |

**Објашњење:**

У овом случају, у пријави у којој се исказује накнада штете у поље 3.12 – Основица за доприносе, уписан је износ од 341.140 динара, који представља разлику највише основице доприноса у моменту исплате од 441.140 динара и износа основице доприноса из поља 3.12. која је исказана у пријави за исплату зараде у износу од 100.000 динара. **Доприноси се у овом случају плаћају на пун износ највише месечне основице доприноса од 441.140 динара, јер се код највише основице не утврђу-**

**је сразмера броју радних сати у месецу за који се врши исплата.** Како би збир накнаде зараде и накнаде штете био једнак највишој месечној основици доприноса у моменту исплате, у поље МФП 9 у пријави за накнаду штете унета је ознака 1. У МФП 11 унет је износ искоришћеног пореског ослобођења из претходне пријаве од 9.650 динара, а у поље МФП 12 унет је износ основице на коју су плаћени доприноси у претходној пореској пријави од 100.000 динара. У пољима 3.7. – број дана, 3.8. – број сати и 3.8а. – фонд сати уносе се исти подаци из првобитне пријаве.

У општем случају, ако је збир зараде и накнаде штете, односно прихода који има карактер зараде чија висина није непосредно повезана са временом provedеним на раду, а који се исплаћује за непун фонд радних сати у месецу, мањи од сразмерне најниже месечне основице доприноса, у поље 3.12 – Основица за допринос у реду у којем се исказује тај приход уписује се износ који обезбеђује да збир зараде и тог прихода буде најмање једнак најнижој сразмерној месечној основици доприноса. **Дакле, у случају када се исплата врши за непуни фонд радних сати у месецу, за потребе плаћања доприноса на најнижу основицу,**

**утврђује се најнижа основица, сразмерно са радним сатима за које се врши исплата.** У случају када се накнада штете исплаћује након исплате зараде, за шта се подноси посебна пореска пријава, ово опште правило не би се могло применити у пореској пријави за накнаду штете, јер сразмерна најнижа основица мора бити испоштована код првобитне пријаве за исплату зараде, односно накнаде зараде, па би се у пореској пријави за накнаду штете основица доприноса у пољу 3.12 евентуално могла исказати као разлика бруто накнаде штете и сразмерне најниже основице на коју су доприноси плаћени у првобитној пореској пријави.

ПОСЛОВНИ УЗОРАК

# ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПО ОДБИТКУ НА ДИВИДЕНДЕ / УДЕЛЕ У ДОБИТИ КОЈЕ ОСТВАРУЈУ НЕРЕЗИДЕНТНА ПРАВНА ЛИЦА

## 1. Појам дивиденде/удела у добити

У финансијској терминологији, под дивидендом (уделима у добити) уобичајено се подразумева облик економске накнаде, у новцу или неновчаној имовини, коју компанија исплаћује власницима акција / удела по основу њиховог власништва над капиталом компаније.

Порески закони Републике Србије, као и Закон о привредним друштвима (у даљем тексту: ЗПД), не садрже експлицитну дефиницију појма „дивиденде“, већ о њему говоре као о општепознатој категорији, што упућује на закључак да је појам дивиденде сваком привредном субјекту у најмању руку разумљив и да не постоји потреба за његовим посебним дефинисањем.

Ипак, у циљу бољег разумевања појма дивиденде из аспекта позитивних прописа Републике Србије, на почетку ћемо се осврнути на најзначајније одредбе ЗПД које регулишу предметну материју.

Према члану 270. ЗПД, по усвајању финансијских извештаја за пословну годину, добит те године расподељује се следећим редом:

1) за покриће губитака пренесених из ранијих година;

2) за резерве, ако су оне предвиђене посебним законом (законске резерве).

**Ако након расподељивања добити за претходно наведене сврхе преостане део добити, скупштина га може расподелити за следеће намене:**

1) за резерве, ако их је друштво утврдило статутом (статутарне резерве);

**2) за дивиденду, у складу са овим законом;**

3) за исплату запосленима.

Плаћање дивиденде акционарима може се одобрити одлуком о расподели добити усвојеној на редовној седници скупштине (тзв. редовна дивиденда), којом се одређује и износ дивиденде и рок за исплату дивиденде (одлука о исплати дивиденде), који не може

бити дужи од шест месеци од дана доношења одлуке о исплати дивиденде.<sup>1</sup>

Ако статутом није другачије одређено, друштво може плаћати привремену дивиденду (међудивиденда) у било које време између редовних седница скупштине<sup>2</sup> уз поштовање ограничења која намеће ЗПД, а која су, пре свега, усмерена ка заштити интереса поверилаца. Наиме, међудивиденда се може исплатити ако:

1) извештаји о пословању друштва и његовим финансијским резултатима сачињени за ту намену јасно показују да је друштво у периоду за који се исплаћује међудивиденда остварило добит и да су расположива новчана средства друштва довољна за плаћање те међудивиденде;

2) износ међудивиденде који се исплаћује није већи од укупне добити остварене након завршетка претходне пословне године за коју су сачињени финансијски извештаји, увећане за нераспоређену добит и износе резерви које се могу користити за те намене, а умањене за утврђене губитке и износ који се мора унети у резерве у складу са законом или статутом.

Плаћање међудивиденде акционарима може се одобрити и одлуком одбора директора, односно надзорног одбора ако је управљање друштвом дводомно, ако је то одређено статутом или одлуком скупштине.

Дивиденда на акције исплаћује се акционарима у складу са правима која произлазе из врсте и класе акција које поседују на дан дивиденде, а сразмерно са бројем акција које поседују у укупном броју акција те класе.<sup>3</sup>

Дивиденда се може плаћати у новцу или у акцијама друштва, у складу са одлуком о исплати дивиденде.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Члан 271. став 1. ЗПД

<sup>2</sup> Члан 273. став 1. ЗПД

<sup>3</sup> Члан 271. став 4. ЗПД

<sup>4</sup> Члан 272. став 1. ЗПД

На основу претходно наведеног може се закључити да дивиденда / учешће у добити представља доходак од капитала власника акција / удела, који настаје када се на основу одлуке надлежног органа привредног друштва нето добит друштва (део) расподели власницима.

## 2. Опорезивање дивиденде / удела у добити из аспекта ЗПДПЛ

### 2.1. Предмет опорезивања

Према члану 40. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: ЗПДПЛ), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања (у даљем тексту: УИДО), 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 дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. ЗПДПЛ.

У складу са чланом 35. ЗПДПЛ, ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, **сматра се дивидендом**.

Будући да ЗПДПЛ не пружа посебну дефиницију дивиденде као предмета опорезивања, сходно се примењују релевантне одредбе ЗПД, о којима је било речи у тачки 1. овог чланка. Последице, предмет опорезивања порезом на добит по одбитку јесу редовна дивиденда и међудивиденда, онако како их уређује ЗПД.

Међутим, поред редовне и међудивиденде, ЗПДПЛ као предмет опорезивања уводи и ликвидациони остатак изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва. Наиме, иако ликвидациони остатак не представља дивиденду у смислу ЗПД, ЗПДПЛ уводи правну фикцију да се ликвидациони остатак изнад вредности уложеног капитала за потребе опорезивања сматра дивидендом и опорезује као такав.

**Сходно наведеном, предмет опорезивања порезом на добит по одбитку јесу:**

- 1) Редовна дивиденда,
- 2) Међудивиденда, и
- 3) Ликвидациони остатак изнад вредности уложеног капитала.<sup>5</sup>

### 2.2 Моменат настанка пореске обавезе

Пореска обавеза за порез на добит по одбитку настаје:

1. Даном исплате дивиденде нерезиденту – у случају када се дивиденда исплаћује у новцу, односно

2. Даном остваривања прихода од дивиденде од стране нерезидента – у случају када нерезидент приход остварује у виду неновчане накнаде (нпр., конверзијом потраживања по основу дивиденде у капитал).

У складу са наведеним, пореска обавеза настаје даном исплате дивиденде, односно даном располагања правом на дивиденду, а не даном када је донета одлука о исплати дивиденде.

У вези са настанком пореске обавезе у случају конверзије нераспоређене добити и потраживања по основу дивиденде у капитал друштва исплатиоца, Министарство финансија (у даљем тексту: МФИН) је издало мишљење бр. 430-07-291/2010-04 од 6.1.2011. године, чији извод наводимо у наставку:

*„... у случају када скупштина чланова привредног друштва донесе одлуку да, у складу са законом који уређује привредна друштва, нераспоређену добит претвори у основни капитал, такво повећање основног капитала друштва није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. Закона.*

*Међутим, уколико скупштина чланова друштва донесе одлуку да се из остварене (а нераспоређене) добити друштва исплати дивиденда нерезидентном правном лицу (као власнику удела у капиталу резидентног друштва), приход од дивиденде нерезидентног правног лица (независно од тога да ли је примљен у новцу или је као такав уложен у повећање основног капитала резидентног друштва, при чему је нерезидент на тај начин повећао своје учешће у капиталу резидента), опорезив је порезом по одбитку, у складу са чланом 40. Закона.“*

Разлог за овакав став МФИН лежи у чињеници да нераспоређена добит привредног друштва припада друштву а не његовим власницима, све док се не донесе одлука да се нераспоређена добит расподели за дивиденду. Међутим, након доношења одлуке о исплати дивиденде, декларисана дивиденда припада власницима а не друштву, будући да ЗПД у члану 271. став 2. експлицитно прописује да **после доношења одлуке о исплати дивиденде, акционар коме треба да буде исплаћена дивиденда постаје поверилац друштва за износ те дивиденде**.

Последице, конверзијом нераспоређене добити у основни капитал друштва не настаје опорезиви догађај из аспекта пореза на добит по одбитку, будући да нераспоређена добит формално-правно не припада власницима друштва, па они њоме не могу располагати. Са друге стране, ако након доношења одлуке о исплати дивиденде, власници привредног друштва одлуче да своје потраживање по основу дивиденде конвертују у основни капитал друштва и тиме повећају своје учешће у капиталу друштва, сматра се да даном конверзије, тј. регистрације повећања основног капитала код АПР-а, настаје опорезиви догађај из аспекта пореза на добит по одбитку, с обзиром на то да власници друштва на овај начин располажу оствареним правом на дивиденду.

### 2.3. Пореска основица и пореска стопа

Пореска основица за обрачун пореза на добит по одбитку је **брuto дивиденда** коју би нерезидентно правно лице остварило, односно наплатио да по-

<sup>5</sup> О опорезивању ликвидационог остатка писаћемо у посебном чланку у неком од наредних бројева часописа

рез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода (нето приход од дивиденде увећан за износ пореза по одбитку).

Уобичајено је да се одлуком органа привредног друштва дивиденда утврди у бруто износу. То значи да резидентни исплатилац приликом исплате дивиденде обрачунава порез по одбитку на декларисани бруто износ дивиденде и уплаћује га на прописани рачун, а примаоцу прихода исплаћује преостали нето износ (бруто дивиденду умањену за плаћени порез по одбитку).

Међутим, ако се дивиденда утврди у нето износу, онда се основница за порез по одбитку (бруто дивиденда) утврђује тако што се нето износ брутира применом следеће формуле:

$$\text{Бруто дивиденда} = \frac{\text{Нето дивиденда}}{100\% - \text{пореска стопа}}$$

**Стопа пореза на добит по одбитку дивиденде / уделе у добити је пропорционална и износи 20%, без обзира на то да ли је прималац дивиденде лице које је порески резидент јурисдикције са преференцијалним пореским системом (у даљем тексту: ЈППС) или не.**

Статутарна стопа може бити снижена применом УИДО, уколико је закључен са државом резидентности примаоца прихода и уколико су испуњени услови за његову примену.<sup>6</sup> У случају примене УИДО, приликом брутирања у претходно наведеној формули примениће се снижена стопа из УИДО.

#### 2.4 Подношење пореске пријаве и плаћање пореза

Према члану 71. ЗПДПЈ, порез по одбитку на приходе од дивиденди исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен.

Правилником о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распореду средстава са тих рачуна прописани су следећи уплатни рачуни за порез на добит по одбитку на дивиденде, када је њихов прималац нерезидентно правно лице:

- 1) 840-711213843-87 – *Порез на добит правних лица који се обрачунава и наплаћује као порез по одбитку на дивиденде које се исплаћују нерезидентима, и*
- 2) 840-711219843-32 – *Порез на добит правних лица који се обрачунава на приходе које остварује нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.*

Пореску пријаву на Обрасцу ПДПО/С исплатилац подноси у року од три дана од дана исплате дивиденде. Скрећемо пажњу на то да се у случају истовремене исплате дивиденде лицима из ЈППС и лицима која нису порески резиденти ЈППС, морају поднети одвојене пореске пријаве, будући да у истој пореској пријави као примаоци не могу бити наведена лица која су порески резиденти ЈППС и лица која то нису.

Уколико се исплата дивиденде врши у девизама, прерачун девизног износа у динаре за потребе утврђивања пореске обавезе врши се коришћењем средњег курса НБС који важи на дан исплате дивиденде.<sup>7</sup>

### 3. Опорезивање дивиденди / удела у добити из аспекта УИДО

У већини УИДО које примењује Република Србија, дивиденда је дефинисана као „*доходак од акција, или других права учешћа у добити која нису потраживања дуга, као и доходак од других права компаније који је порески изједначен са дохотком од акција у законима државе чији је резидент компанија која врши расподелу.*“

Основни принцип опорезивања дивиденди које у Републици Србији остварује резидент друге државе је следећи:

1. Друга држава уговорница има **основно (неискључиво) право опорезивања**, у складу са одредбама домаћег пореског законодавства (унутрашња ствар друге државе уговорнице);

2. Република Србија (земља извора дивиденди) има **лимитирано право опорезивања** (по пореској стопи / пореским стопама предвиђеним УИДО).

Сходно наведеном, Србија, као држава извора дивиденди, у већини закључених УИДО није апсолутно одустала од свог права опорезивања, али је то право лимитирано уговореном фиксном сниженом стопом / стопама пореза.<sup>8</sup>

У погледу уговорених стопа опорезивања, битне разлике су уочљиве између различитих УИДО.<sup>9</sup> Наиме, када је реч о пореским стопама које Србија као земља извора дивиденди може да примени, у УИДО доминирају два решења:

1. **Уговорена је јединствена стопа која најчешће износи 10%<sup>10</sup> или**

2. **Уговорене су две стопе – 5%/15% или 5%/10%.**

Када је УИДО предвиђена јединствена стопа, она се примењује без обзира на то да ли је прималац дивиденде физичко или правно лице и независно од висине учешћа примаоца дивиденде у капиталу компаније која исплаћује дивиденду.

Када су УИДО предвиђене две стопе:

– **нижа стопа (која најчешће износи 5%<sup>11</sup>) се примењује под следећим кумулативним условима:**

1) стварни власник дивиденди је правно лице (компанија), и

7 Према члану 32. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, трансакције у инострану валути из којих произлази опорезивање конвертују се у динар по званичном средњем курсу Народне банке Србије на дан када је трансакција обављена, осим ако је пореским законом другачије уређено.

8 Изузетак су УИДО са Сингапуром, УАЕ и Норвешком у којима је предвиђено да Србија нема право опорезивања дивиденди које настају у Србији а исплаћују се влади друге државе уговорнице.

9 Преглед стопа пореза по одбитку по државама дати смо у ПС 6/22.

10 Изузетак су Кина – 5%, Јерменија – 8%, Шри Ланка 12,5%, и Немачка и Индонезија – 15%.

11 Изузетак су Белгија, Казахстан и Вијетнам где нижа бенифицирана стопа прописана УИДО износи 10%.

6 О условима за примену УИДО писали смо у ПС 10/22

2) стварни власник непосредно поседује прописано минимално учешће (најчешће 25%<sup>12</sup>) у капиталу компаније која исплаћује дивиденде<sup>13</sup>.

Додатни услови који морају бити испуњени да би се могла применити нижа бенифицирана стопа из УИДО, а који су предвиђени појединим уговорима, подразумевају:

1) испуњеност услова у погледу минималног процента учешћа у капиталу компаније која исплаћује дивиденде током периода од 365 дана који укључује дан исплате дивиденди<sup>14</sup> (ткзв. минимални холдинг период)<sup>15</sup>,

12 Изузетак су УИДО са Швајцарском и Уједињеним Арапским Емиратима, у којима је прописано минимално учешће од 20% (Швајцарска), односно 5% (УАЕ).

13 У појединим УИДО користи се другачија формулација, па је као услов за примену ниже бенифициране стопе постављено поседовање / контролисање најмање 25 одсто гласачке снаге / гласачког права компаније која исплаћује дивиденде (Уједињено Краљевство, Ирска, Канада и Шведска).

14 У УИДО са Јапаном предвиђена је нешто другачија формулација, па се уместо формулације: «дан исплате дивиденди» користи формулација: «датум утврђивања права на дивиденде».

15 Овај услов је превасходно присутан у појединим УИДО који су измењени *Мултилатералном конвенцијом за примену мера које*

2) инвестирање најмање 100.000 USD у друштво које исплаћује дивиденду;<sup>16</sup>

– **виша стопа (10%/15%)** се примењује уколико је:

1) прималац дивиденде физичко лице (без обзира на проценат учешћа у капиталу исплатиоца) или

2) уколико је прималац дивиденде правно лице које не испуњава претходно објашњене услове за примену ниже бенифициране стопе.

### Пример:

Скупштина резидентног акционарског друштва донела је одлуку да се нераспоређена добит у износу од 1.000.000,00 динара расподели за дивиденду акционарима који су на дан 15. маја 2022. године уписани у Централни регистар хартија од вредности. Том приликом сачињен је следећи обрачун:

*се ради спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре (Албанија, Белгија, Данска, Египат, Индија, Ирска, Казахстан, Канада, Норвешка, Пољска, Русија, Словачка, Словенија, Француска и Холандија), као и у УИДО новијег датума (Израел, Јапан, Сан Марино и Хонг-Конг).*

16 Овај услов је предвиђен само у УИДО са Русијом.

| Ред. бр. | Акционар  | Држава резидентства | Процент учешћа у капиталу | Бруто дивиденда | Стопа пореза по одбитку | Износ пореза | Нето дивиденда |
|----------|-----------|---------------------|---------------------------|-----------------|-------------------------|--------------|----------------|
| 1        | Друштво А | Хрватска            | 40%                       | 400.000,00      | 5%                      | 20.000,00    | 380.000,00     |
| 2        | Друштво Б | Словенија           | 20%                       | 200.000,00      | 10%                     | 20.000,00    | 180.000,00     |
| 3        | Друштво Ц | Италија             | 15%                       | 150.000,00      | 10%                     | 15.000,00    | 135.000,00     |
| 4        | Друштво Д | Македонија          | 15%                       | 150.000,00      | 20%                     | 30.000,00    | 120.000,00     |
| 5        | Друштво Е | Монако              | 10%                       | 100.000,00      | 20%                     | 20.000,00    | 80.000,00      |
|          | Укупно:   |                     | 100%                      | 1.000.000,00    |                         | 105.000,00   | 895.000,00     |

### Напомене:

Сви акционари, изузев Друштва Д из Македоније, пружили су доказ о резидентности на прописаним образцима, као и доказе о стварном власништву над оствареним приходима од дивиденде.

Приликом обрачуна пореза на добит по одбитку, примењене су следеће стопе:

Друштво А – 5% (учешће у капиталу веће од 25%);

Друштво Б – 10% (учешће у капиталу ниже од 25%);

Друштво Ц – 10% (УИДО је прописана јединствена снижена стопа од 10% независно од висине учешћа у капиталу);

Друштво Д – 20% (нису испуњени услови за примену УИДО);

Друштво Е – 20% (прималац је порески резидент ЈППС).

На дан исплате дивиденде (10. јун 2022. године) електронски су поднете две пореске пријаве на обрасцу ПДПО/С, једна за пореског резидента Монака (ЈППС) и друга за остале акционаре.

У наставку дајемо примере попуњених релевантних позиција ових пореских пријава.

## Пореска пријава за Друштво Е – пореског резидента Монака

Образац ПДПО/С

|                                             |             |
|---------------------------------------------|-------------|
| Врста пријаве                               | 1           |
| 1.1а Основ                                  | 1           |
| 1.2 Датум исплате/остварења прихода/накнаде | 10.06.2022. |
| 3.1 Редни број                              | 1           |
| 3.2. Назив                                  | Друштво Е   |
| 3.3 Држава                                  | МС          |
| 3.4 Шифра врсте прихода/накнаде             | 11110       |
| 3.5 Нето приход/накнада                     | 80.000      |
| 3.6 Пореска стопа                           | 20          |
| 3.7 Бруто приход/накнада                    | 100.000     |
| 3.8 Порез                                   | 20.000      |
| 3.9 Камата                                  |             |
| 3.10 Потврда о резидентности (прилози)      |             |
| 3.11 Укупно                                 | 20.000      |

## Пореска пријава за остале акционаре

Образац ПДПО/С

|                                             |             |           |           |           |
|---------------------------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|
| 1.1 Врста пријаве                           | 1           |           |           |           |
| 1.1а Основ                                  | 1           |           |           |           |
| 1.2 Датум исплате/остварења прихода/накнаде | 10.06.2022. |           |           |           |
| 3.1 Редни број                              | 1           | 2         | 3         | 4         |
| 3.2 Назив                                   | Друштво А   | Друштво Б | Друштво Ц | Друштво Д |
| 3.3 Држава                                  | HR          | SI        | IT        | MK        |
| 3.4 Шифра врсте прихода/накнаде             | 10111       | 10111     | 10111     | 10110     |
| 3.5 Нето приход/накнада                     | 380.000     | 180.000   | 135.000   | 120.000   |
| 3.6 Пореска стопа                           | 5           | 10        | 10        | 20        |
| 3.7 Бруто приход/накнада                    | 400.000     | 200.000   | 150.000   | 150.000   |
| 3.8 Порез                                   | 20.000      | 20.000    | 15.000    | 30.000    |
| 3.9 Камата                                  |             |           |           |           |
| 3.10 Потврда о резидентности (прилози)      | ДА          | ДА        | ДА        | НЕ        |
| 3.11 Укупно                                 | 85.000      |           |           |           |

## Књижење:

|                                 |     |                                                     |           |         |
|---------------------------------|-----|-----------------------------------------------------|-----------|---------|
| 340                             |     | Нераспоређени добитак ранијих година                | 1.000.000 |         |
|                                 | 461 | Обавезе за дивиденде                                |           | 895.000 |
|                                 | 489 | Остале обавезе за порезе, доприносе и друге дажбине |           | 105.000 |
| – по одлуци о исплати дивиденде |     |                                                     |           |         |

|                                         |     |                                                     |         |           |
|-----------------------------------------|-----|-----------------------------------------------------|---------|-----------|
| 461                                     |     | Обавезе за дивиденде                                | 895.000 |           |
| 489                                     |     | Остале обавезе за порезе, доприносе и друге дажбине | 105.000 |           |
|                                         | 241 | Текући (пословни ) рачуни                           |         | 1.000.000 |
| – за исплату дивиденде и плаћање пореза |     |                                                     |         |           |

ПОСЛОВНИ УЗОРАК

# ПИТАЊА И ОДГОВОРИ У ВЕЗИ СА ИЗБЕГАВАЊЕМ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

## 1. Електронске потврде о резидентности

### Питање:

Да ли надлежни порески органи Републике Србије прихватају потврде о резидентности које надлежни органи других држава издају у електронском формату?

### Одговор:

Република Србија примењује уговоре о избегавању двоструког опорезивања са 63 друге државе уговорнице (у даљем тексту: уговор).

Као један од услова за примену решења из уговора, нерезидентни прималац прихода дужан је да домаћем исплатиоцу прихода презентује валидну потврду о резидентности, односно:

- статус резидента друге државе са којом је закључен уговор, нерезидент доказује код домаћег исплатиоца прихода, потврдом о резидентности овереном од стране надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент, на обрасцу прописаном овим правилником (члан 3. став 1. Правилника о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности – „Службени гласник РС“, бр. 80/10 и 44/18 – др. закон).

Наведено се односи на случајеве у којима нерезидент резидентност друге државе уговорнице (матичне државе резидентности) доказује на прописаном ПОР-2 обрасцу Републике Србије;

- статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (члан 159а став 1. Закона о

пореском поступку и пореској администрацији – „Службени гласник РС“, бр. 80/02, . . . и 96/21).

Сходно наведеном, уколико нерезидент статус резидента друге државе уговорнице (матичне државе резидентности) доказује овереним преводом потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (а не на прописаном ПОР-2 обрасцу Републике Србије), **суверено је право надлежног органа друге државе уговорнице да пропише садржину, изглед и начин издавања потврде о резидентности.**

С тим у вези, уколико надлежни орган друге државе уговорнице (из било којег разлога – ово по сопственом нахођењу) **потврду о резидентности** својих резидената (пored папирне форме) **издаје и у електронском или искључиво у електронском формату**, у циљу прихватања такве потврде у Републици Србији, потребно је да **кумулативно поступи на следећи начин:**

1) Да надлежни орган Републике Србије, **обавести** о томе, да потврде о резидентности својих резидената (пored папирне форме) издаје и у електронском или искључиво у електронском формату (уз, ако то оцени потребним, пропратно/додатно објашњење). Наведено обавештење може бити учињено:

а) **редовном поштом**, на адресу Министарства финансија (Сектор за фискални систем – Група за уговоре о избегавању двоструког опорезивања) улица Кнеза Милоша 20, Београд; или

б) **непосредним (електронским путем)** обавештавањем надлежног експерта у Министарству финансија (Сектор за фискални систем – Група за уговоре о избегавању двоструког опорезивања) на адресу: [dejap.dabetic@mfin.gov.rs](mailto:dejap.dabetic@mfin.gov.rs).

2) **Достављањем (на један од два претходно описана начина) бланко образаца таквих (електронских) потврда о резидентности.**

Након добијања наведеног обавештења као и бланко модела обрасца електронске потврде о резидентности, Министарство финансија ће, као што је то био случај и до сада, на основу претходног договора о томе благовремено обавестити Пореску управу.

Имајући у виду наведено, посебно указујемо на то да су нас, до сада, следеће државе обавестиле о томе да њихови надлежни органи потврде о резидентности својих резидената, поред папирне форме, издају и у електронском или искључиво у електронском формату:

**Белгија, Велика Британија, Грузија, Естонија, Ирска, Катар, Летонија, Малта, Мађарска, Русија, Сингапур, Словенија, Хрватска, Чешка Република, Шпанија.**

Подразумева се да је Министарство финансија (Сектор за фискални систем – Група за уговоре о избегавању двоструког опорезивања) о процедури издавања потврда о резидентности у Републици Србији, као и о садржини и изгледу образаца потврда о резидентности Републике Србије, на одговарајући начин (електронским путем) обавестило надлежне органе држава са којима је у примени уговор о избегавању двоструког опорезивања (а такву праксу ће наставити и убудуће).

У циљу правне сигурности (спречавања, уколико је то могуће, потенцијалних спорова) као и провере валидности добијених потврда о резидентности (независно од тога да ли су издате у папирној или у електронској форми), **сугеришемо** да се домаћи исплатиоци прихода нерезидентима благовремено консултују са Министарством финансија (Сектор за фискални систем – Група за уговоре о избегавању двоструког опорезивања) **са напоменом**, да коначан суд, у сваком конкретном случају, даје Пореска управа (на основу, такође, ако то оцени потребним, консултација са Министарством финансија – Сектор за фискални систем – Група за уговоре о избегавању двоструког опорезивања).

## 2. Опорезивање добити од пословања или ауторских накнада

### Питање:

Молимо за објашњење пореског третмана продаје софтвера и, с тим у вези, пружања одговарајућих повезаних услуга из аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Словенијом, при чему наводимо следеће чињенице.

Резидентно правно лице (Друштво) које је 100 одсто у власништву ино-компаније из Републике Словеније (Матично друштво) од Матичног друштва набавља софтвер (**лиценцу за коришћење софтвера**), при чему Матично друштво задржава сва права интелектуалног власништва.

Софтвер (рачунарски програм) се „набавља“ у генеричном (енглеском) облику, који Друштво, заједно са одговарајућом документацијом, потом даље

преводи на српски језик, осмисли, испрограмира и тестира законодавне специфичности законодавства и прописа Републике Србије, односно тако локализовану лиценцу продаје купцима у Републици Србији – уз, предају активационог кода који омогућава коришћење софтвера.

Наведену локализацију Друштво ради са својим запосленима у Републици Србији и, делимично, подизвођачима у Републици Србији, у Матичном друштву или код трећих страних лица.

Додатно, нерезидентно правно лице из Републике Словеније (Матично друштво) резидентном правном лицу (Друштву), поред накнаде за коришћење софтвера (лиценцу) фактурише и наплаћује и следеће накнаде за:

1. Освежење (upgrade) односно програмског пакета (софтвера);
2. Електронске (дигиталне) услуге чувања података, као што су:
  - а) Е - Документација, односно складиштење свих прикладно сачуваних докумената,
  - б) чување сигурносне копије (дупликата) документације,
  - в) коришћење и потрошњу простора за складиштење одговарајућих података и њихових сигурносних копија;
3. Додатне електронске (дигиталне) услуге обраде података, као што су:
  - а) Е - СМС, односно масовно и аутоматизовано слање СМС порука,
  - б) Е - рачуни, односно електронска размена рачуна и друге логистичке документације,
  - в) књижење, односно електронско (уместо ручног) књижење, односно аутоматско прекуцавање рачуна;
4. Стална усклађивања са Законом.

### Одговор:

Имајући у виду наведено (као и на основу нашег разумевања навода из вашег питања), обавештавамо вас о следећем:

Између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Словеније закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Службени лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 7/03) који се примењује од првог јануара 2004. године (у даљем тексту: Уговор).

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

Уговор је, са почетком примене од 1. јануара 2019. године, измењен<sup>2</sup> решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/18).

1 <https://www.mfin.gov.rs/propisi/ugovori-o-izbegavanju-dvostrukog-oporezivanja/>

2 Исто

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

С тим у вези, сходно, члану 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора, добит (од, у конкретном случају, пружања услуга) предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Словеније) опорезује само у тој држави (у конкретном случају, Републици Словенији) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне јединице која се у њој налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају у Републици Србији) преко сталне јединице, добит предузећа (од, у конкретном случају пружања услуга), може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) али само до износа који се приписује тој сталној јединици (као добит сталне јединице и у свему по одредбама домаћег пореског законодавства – прим. Д.Д.).

Сходно члану 12. (Ауторске накнаде) ст. 2. и 3. Уговора:

„2. Ауторске накнаде могу се опорезивати и у држави уговорници у којој настају (Републици Србији) у складу са законима те државе (Републике Србије) али ако је стварни власник ауторских накнада резидент друге државе уговорнице (Републике Словеније) разрезан порез не може бити већи од:

1) 5 одсто бруто износа ауторских накнада наведених у подставу 1) става 3. овог члана;

2) 10 одсто бруто износа ауторских накнада наведених у подставу 2) става 3. овог члана.

3. Израз „ауторске накнаде“, у овом члану, означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада:

1) за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело (софтвер – прим. Д.Д.) укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио, и

2) за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка или за коришћење или за право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме (сервер – прим. Д.Д.) или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.

Имајући у виду наведено, сходно, члану 12. (Ауторске накнаде) став 2. тачка 1) и став 3. тачка 1) Уговора, ауторске накнаде које, по основу лиценце за софтвер, резидентно правно лице (Друштво) исплаћује нерезидентном правном лицу (и стварном власнику ауторских накнада – Матичном друштву) опорезују се стопом пореза по одбитку од 5 одсто од бруто износа ауторских накнада (детаљније о наведеном видети у мишљењу Министарства финансија број: 414-00-44/2011-04 од 3. 6. 2011. године).

Истовремено, као и што се тиче пореског третмана осталих накнада које, поред ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер наводите у Захтеву, оне, према нашем мишљењу, имају следећи порески третман, односно **не представљају** ауторске накнаде (последично, приликом њихове исплате не постоји обавеза обрачуна и плаћања плаћању пореза на добит по одбитку), већ, добит од пословања из члана 7. (Добит од пословања) Уговора (наведено у сваком конкретном случају подлеже провери, применом члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији – „Службени гласник РС“, бр. 80/02, . . . и 96/21), и то:

1. Накнада за унапређење софтвера – раније, у опису чињеничног стања, наведена под 1. (услов: постојање основног уговора о лиценци и, у складу са тим, плаћање дужног пореза по одбитку);

2. Накнада за електронске (дигиталне) услуге чувања података – раније, у опису чињеничног стања, наведене под 2. (услов: постојање основног уговора о лиценци и, у складу са тим, плаћање дужног пореза по одбитку). **Наведено је под условом** (што, по нашем мишљењу, није експлицитно објашњено у питању, па отуда и могућност другачијег тумачења пореског третмана – видети у наставку) **само ако се плаћање врши за добијање (стављање на располагање) електронских смештајних капацитета за чување података. У супротном**, уколико се плаћање врши за добијање права за коришћење неког конкретног софтвера, као и ако се плаћање врши за **закуп сервера (његовог хардверског дела)** и то као **ствари (опреме) у физичком смислу**, наведено плаћање би, према нашем мишљењу, имало карактер ауторске накнаде у смислу члана 12. (Ауторске накнаде) став 3. тач. 1) и 2), тј. накнаде за коришћење или право коришћења ауторског права на **... научно дело (софтвер) или за коришћење или право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме (сервер)**, која се опорезује стопом пореза по одбитку од 5 одсто (ауторска накнада по основу лиценце за софтвер) или 10 одсто (ауторска накнада по основу коришћења опреме – сервера) од свог бруто износа;

4. Накнада за додатне електронске (дигиталне) услуге обраде података – раније, у опису чињеничног стања, наведене под 3. (услов: постојање основног уговора о лиценци и, у складу са тим, плаћање дужног пореза по одбитку);

5. Накнаде услуга усклађивања са Законом – раније, у опису чињеничног стања, наведене под 4. (услов: постојање основног уговора о лиценци и, у складу са тим, плаћање дужног пореза по одбитку).

С обзиром на изнето, посебно указујемо на то да би, у случају свих наведених мешовитих уговора (у односу на које се плаћања врше по основу лиценце за софтвер, као и по, како наводите, основу пружања услуга), према нашем мишљењу, било корисно да резидентно правно лице (које врши исплату) од нерезидентног правног лица – Матичног друштва (поред остале документације неопходне за примену одредаба Уговора) уместо јединствене фактуре, затражи издавање (достављање) две (или више, ако су у питању

више услуга) фактуре, од којих би се једна или више њих односила на плаћање по основу пружања услуга, а друга на плаћање по основу лиценце за софтвер. Подразумева се да би обвезник морао да води рачуна о томе да су износи на свакој појединачној фактури реално утврђени – ово да се не би десила ситуација у којој би, нпр., износ фактуре за пружање услуга био нереално висок у односу на износ фактуре за лиценцу за софтвер који би, у том случају, био нереално низак, што надлежни порески органи, у складу са прописима, ако за то има основа, највероватније неће прихватити.

Напомињемо да се наведена решења из Уговора (уз испуњење услова предвиђених Уговором, и то: презентовање валидне потврде о резидентности нерезидентног правног лица из Републике Словеније (Матичног друштва) као и доказа о стварном власништву прихода) примењују **само** ако су, у конкретном случају, решења из Уговора (у односу на решења садржана у Закону о порезу на добит правних лица – „Службени гласник РС“, бр. 25/01, . . . и 118/21 – у даљем тексту: Закон) повољнија за пореског обвезника.

У супротном (без икаквог позивања на Уговор, као ни испуњења услова из Уговора) примењују се решења садржана у Закону.

### 3. Опорезивање капиталног добитка

#### Питање:

Молимо за објашњење пореског третмана капиталног добитка који нерезидентно физичко лице из Републике Француске оствари продајом удела у резидентном правном лицу, нерезидентном правном лицу из Републике Француске?

#### Одговор:

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Француске закључен је Споразум који има за циљ избегавање двоструког опорезивања у области пореза на доходак („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 28/75 – у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1. јануара 1975. године.

Споразум је, са почетком примене од 1. јануара 2019. године, измењен<sup>3</sup> 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 – у даљем тексту: Мултилатерална конвенција).

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

(Измењен) Споразум, у члану 13. Доходак од отуђења имовине – **по данашњој терминологији: Капитални добитак**, прописује:

„ЗАМЕЊЕН чланом 9. став 4. Мултилатералне конвенције“

„1. Доходак који потиче од отуђења непокретних добара, како су дефинисана у члану 6. став 2. овог споразума, или од отуђења учешћа или сличних права у друштву чија се актива углавном састоји из непокретних добара, подлеже порезу у држави уговорници где се ова непокретна добра налазе“, односно:

„Следећи члан 9. став 4. Мултилатералне конвенције замењује члан 13. (Доходак од отуђења имовине - **по данашњој терминологији: Капитални добитак**) став 1. овог споразума“:

„ЧЛАН 9. МУЛТИЛАТЕРАЛНЕ КОНВЕНЦИЈЕ – КАПИТАЛНИ ДОБИТАК ОД ОТУЂЕЊА АКЦИЈА ИЛИ ИНТЕРЕСА ЕНТИТЕТА КОЈИ СВОЈУ ВРЕДНОСТ ОСТВАРУЈУ УГЛАВНОМ ОД НЕПОКРЕТНОСТИ

За потребе овог споразума добитак који оствари резидент државе уговорнице (Француске – прим. Д.Д.) од отуђења акција или упоредивих интереса као што су интереси у партнерству илиitrustу (као и, удела – прим. Д.Д.) може се опорезовати у другој држави уговорници (Републици Србији – прим. Д.Д.) ако су, у било којем периоду током 365 дана пре отуђења, ове акције или упоредиви интереси (удели – прим. Д.Д.) више од 50 одсто своје вредности остварили непосредно или посредно од непокретности која се налази у тој другој држави уговорници (Републици Србији – прим. Д.Д.).“

„2. Доходак који потиче од отуђења покретних добара која представљају део aktive сталног места пословања које предузеће једне државе уговорнице има у другој држави уговорници, или покретна добра која сачињавају сталну базу с којом располаже резидент једне државе уговорнице у другој држави уговорници у циљу обављања неке независне делатности, подразумевајући овде овакву добит која потиче од укупног отуђења тог сталног места пословања (самог или са целим предузећем) или те сталне базе, подлеже порезу у тој другој држави.

3. Доходак који потиче од отуђења бродова или ваздухоплова који се користе у међународном саобраћају и покретних добара која служе експлоатацији поменутих бродова и ваздухоплова, подлеже порезу само у држави уговорници где се налази стварно седиште управе.“

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

Посебно указујемо на то да израз „може се опорезивати у држави уговорници“ треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба Споразума дато право опорезивања то право

3 Исто као у фусноти број 1.

и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез на капитални добитак, што је, када је у питању Република Србија, неспорно – ово на основу одредаба чл. 72. до 80. Закона о порезу на доходак грађана – „Службени гласник РС“, бр. 24/01, . . . и 118/21 – у даљем тексту: Закон).

Имајући у виду наведено, **уколико су испуњени услови** за примену одредбе члана 9. став 4. Мултилатералне конвенције, који је заменио члан 13. Доходак од отуђења имовине – **по данашњој терминологији: Капитални добитак** став 1. Споразума, **целокупан капитални добитак (а не само његових 50 одсто)** опорезује се у Републици Србији (у свему по наведеним одредбама Закона).

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

**Уколико, међутим, нису испуњени услови** за примену одредбе члана 9. став 4. Мултилатералне конвенције, који је заменио члан 13. Доходак од отуђења имовине – **по данашњој терминологији: Капитални добитак** став 1. Споразума, целокупан капитални добитак који резидент Републике Француске (физичко лице) оствари од продаје удела у резидентном правном лицу, нерезидентном правном лицу из Републике Француске опорезује се **само у Републици Француској** (у свему по одредбама домаћег пореског законодавства Републике Француске).

Наведено је у складу са чланом 22. (Доходак који није изричито поменут) Споразума који прописује да: „елементи дохотка резидента једне државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Француске) који нису изричито поменути у претходним члановима овог споразума (у конкретном случају, капитални добитак који није капитални добитак из члана 13. Доходак од отуђења имовине – **по данашњој терминологији: Капитални добитак** став 1. Споразума, који је замењен чланом 9. став 4. Мултилатералне конвенције – прим. Д.Д.) **подлежу порезу само у тој држави**“ (држави резидентности оствариоца капиталног добитка, односно само у Републици Француској – прим. Д.Д.).

Међутим, како је у члану 1. (Лица на која се односи Споразум) Споразума наведено да се Споразум примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, указујемо на то да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања капиталног

добитка само у Републици Француској) неопходно да нерезидентно физичко лице из Републике Француске (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Републике Француске) потписану и оверену од стране надлежних пореских органа Републике Француске. На основу члана 3. – Опште дефиниције, став 1. тачка г) под 1. Споразума, то је Министар привреде и финансија Републике Француске или његов прописно овлашћени представник.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, . . . и 96/21) нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Републике Француске).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова који се односе на примену решења из Споразума, односно на опорезивање капиталног добитка само у Републици Француској, примениће се претходно наведене одредбе Закона, које прописују опорезивање капиталног добитка у Републици Србији (а не решење из Споразума).

#### 4. Опорезивање накнада директора

##### Питање:

Молимо за објашњење пореског третмана уговорене накнаде директора и сличних примања која резидент – физичко лице Републике Србије, оствари од холдинг компаније (Друштва) која је порески резидент Републике Кипар, по основу директорског уговора сходно којем је резидентно физичко лице члан одбора директора Друштва, у којем обавља и функцију извршног директора Друштва.

##### Одговор:

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Кипар закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 2/86 – у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 1987. године.

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

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Кипар (у даљем тексту: Кипар).

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

Сходно члану 16. (Накнаде остварене за рад у задњичком органу пословања – Накнаде директора) став 1. Уговора, накнаде директора и друга слична примања која оствари резидент Југославије (данас, Републике Србије) у својству члана одбора директора друштва које је резидент Кипра могу се опорезивати у Кипру.

Када је реч о тумачењу израза „накнаде директора“, у теорији пореског права, као и у законодавству већине земаља чланица ОЕЦД, постигнута је сагласност да се под њим подразумевају не само примања у новцу, већ и примања која се остваре у натуралном облику или у виду других погодности (опцијска куповина акција, коришћење стана, употреба аутомобила, погодности здравственог и животног осигурања, повластице по основу чланства у неком клубу и др.).

Наведено значи да држава извора накнада директора (Кипар) има **неискључиво** право њиховог целокупног опорезивања и то, **у свему**, у складу са одредбама домаћег пореског законодавства и то, **без обзира да ли резидентно физичко лице из Републике Србије функцију директора, као и остале обавезе из директорског уговора физички обавља на Кипру или те обавезе извршава радом на даљину (без физичког присуства на Кипру).**

Истовремено, сходно опште прихваћеном принципу опорезивања светског дохотка, Република Србија, као земља резидентности, такође има право опорезивања наведених накнада директора које је резидент Републике Србије остварио на Кипру, и то у свему у складу са одредбама домаћег пореског законодавства Републике Србије.

С обзиром на изнето а у циљу избегавања двоструког опорезивања, указујемо на то да је Република Србија, у члану 22. (Методи за отклањање двоструког опорезивања) став 1. тачка а) Уговора, као (општи) метод за отклањање двоструког опорезивања предвидела метод изузимања.

С тим у вези, а сходно члану 22. (Методи за отклањање двоструког опорезивања) став 1. тачка ц) Уговора, поред осталог, ако су у складу са неком одредбом Уговора доходак (накнаде директора ...) који оствари резидент Југославије (данас, Републике Србије) изузет од пореза у Југославији (данас, Републици Србији), Југославија (данас, Република Србија) може при обрачунавању пореза на остали доходак тог резидента да примени пореску стопу која би била примењена да изузети доходак није био тако изузет.

**Изузимање од опорезивања у Републици Србији односи се не само на цедуларни порез на доходак који се плаћа током године, већ и на годишњи порез на доходак грађана.**

**Посебно напомињемо да за примену метода изузимања од опорезивања у Републици Србији није значајна чињеница да ли је порез на, у конкретном**

**случају, накнаде директора ... ефективно плаћен на Кипру, већ је одлучујућа чињеница да ли Кипар, на основу претходно наведених одредаба члана 16. Уговора, има право опорезивања што је, на основу чињеница наведених у питању, неспорно.**

## 5. Опорезивање услуга Влади (Државна служба)

### Питање:

Да ли се зарада коју остварује упућеник из Савезне Републике Немачке из радног односа у страном правном лицу које је у власништву немачког Министарства економије и енергетике може изузети од опорезивања у Републици Србији?

Наиме, физичко лице (Упућеник) резидент и држављанин Савезне Републике Немачке које је запослено у правном лицу које је 100 одсто у власништву Министарства економије и енергетике Савезне Републике Немачке упућено је на рад у Републику Србију на период од три године.

Страно правно лице, односно организација у којој је Упућеник запослен је буџетски корисник Савезне Републике Немачке.

Упућеник обавља активности утемељивања билатералних економских односа између Републике Србије и Савезне Републике Немачке и пружања пословних информација релевантних за трговинске и инвестиционе активности немачкој заједници.

Стално место становања Упућеник је задржао у Савезној Републици Немачкој а постао је порески резидент Републике Србије искључиво због обављања рада у Републици Србији.

Зараде Упућеника исплаћују се директно у Савезној Републици Немачкој.

Организација у којој је Упућеник запослен, у Републици Србији нема повезано лице нити је у Републици Србији основала представништво или огранак.

### Одговор:

Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 12/88 – у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1989. године.

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

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

Уговор у члану 16. (Радни однос) став 3. прописује:

„3. *Изузетно од одредаба ст. 1. и 2. овог члана, примања из радног односа која физичком лицу (у*

конкретном случају: Упућенику) исплаћује држава уговорница или њена друштвено-политичка заједница (у конкретном случају: Савезна Република Немачка) опорезују се само у тој држави (у конкретном случају: у Савезној Републици Немачкој).

Таква примања опорезују се само у другој држави уговорници (у конкретном случају: у Републици Србији) ако је рад обављен у тој држави а физичко лице (у конкретном случају: Упућеник) је резидент те државе (у конкретном случају: Упућеник је резидент Републике Србије) а није постало резидент те државе (у конкретном случају: Републике Србије) искључиво због обављања рада (у конкретном случају, Упућеник је постао резидент Републике Србије искључиво због обављања рада у Републици Србији). “

Наведено решење из члана 16. (Радни однос) став 3. Уговора, одраз је повећања улоге јавног сектора у многим земљама (укључујући и Републику Србију и Савезну Републику Немачку), последично повећања и активности влада тих земаља у иностранству. Због тога је, у складу са принципима узајамног уважавања суверених држава, међународно прихваћено да се у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, у оквиру посебног члана (у конкретном случају: члана 16. – Радни однос или, у данашње време, члана 19. – Услуге Влади/Државна служба) који се односи на државну службу, регулише да се зараде, накнаде и друга слична примања која држава уговорница (у конкретном случају: Савезна Република Немачка) или њена политичка јединица или јединица локалне самоуправе исплаћује физичком лицу у вези са услугама које је то лице учинило држави уговорници (у конкретном слу-

чају: Савезној Републици Немачкој) њеној политичкој јединици или јединици локалне самоуправе, радом на територији друге државе уговорнице (у конкретном случају: Републике Србије) опорезују само у држави уговорници која их исплаћује (у конкретном случају: у Савезној Републици Немачкој).

Наведено решење је, такође, у складу са посебним системом исплате зарада који се примењује у већини земаља на лица запослена у државној администрацији, односно на лица која пружају услуге држави. Зараде ових лица исплаћују се из буџета тих земаља.

Додатно а сходно коментару члана 19. (Државна служба) ОЕЦД Модела уговора из 2017. године, наведено решење из, у конкретном случају, члана 16. (Радни однос) став 3. Уговора, односи се на примања из радног односа у државним службама (на пример: у Културном центру Савезне Републике Немачке у Републици Србији – прим. Д.Д.), односно на примања (зараде) државних службеника, а не, по нашем мишљењу, и на примања запослених ван државне управе.

Имајући у виду наведено, као и, посебно, ваша додатна (и поновљена) појашњења да, у конкретном случају, Агенција за економски развој у којој је Упућеник запослен има статус правног лица у власништву немачког Министарства економије које у потпуности покрива трошкове зараде Упућеника (као државног службеника и лица које поседује службени пасош Савезне Републике Немачке), према нашем мишљењу, наведена зарада Упућеника се, у складу са одредбама члана 16. (Радни однос) став 3. Уговора, опорезује само у Савезној Републици Немачкој.

# ГОДИШЊИ ОДМОР ЗАПОСЛЕНИХ У ДРЖАВНИМ ОРГАНИМА, ОРГАНИМА АУТОНОМНЕ ПОКРАЈИНЕ, ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ И ЈАВНИМ СЛУЖБАМА

За запослене у државним органима, органима територијалне аутономне покрајине и локалне самоуправе и јавним службама стицање и коришћење права на годишњи одмор и обрачун накнаде за време коришћења годишњег одмора, као и права на накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор уређени су следећим прописима:

- Законом о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, . . . и 95/18);
- Законом о државним службеницима („Службени гласник РС“, бр. 79/05, . . . и 157/20);
- Законом о запосленим у аутономним покрајинама и јединицама локалне самоуправе („Службени гласник РС“, бр. 95/18...123/21);
- Законом о основама система образовања и васпитања („Службени гласник РС“, бр. 88/17, . . . и 129/21);
- Законом о Војци Србије („Службени гласник РС“, бр. 116/07, . . . и 74/21);
- Законом о полицији („Службени гласник РС“, бр. 6/16, . . . и 87/18);
- Посебним колективним уговорима за државне органе („Службени гласник РС“, бр. 38/19, 55/20...51/22);
- Посебним колективним уговором за запослене у јединицама локалне самоуправе („Службени гласник РС“, бр. 38/19, 55/20...51/22), и
- Посебним колективним уговорима за јавне службе.

Детаљно о праву запослених на годишњи одмор у складу са Законом о раду пишемо у оквиру посебног чланка „Право запослених на годишњи одмор“. У овом тексту пишемо о специфичностима које се односе на јавне службе и државне органе, као и о препоруци Владе Републике Србије за коришћење годишњег одмора из 2019, 2020. и 2021. године у 2021. и 2022. години због ситуације изазване пандемијом Covid-19.

## 1. Препорука Владе Републике Србије за коришћење годишњег одмора због пандемије изазване Covidom-19

На предлог Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, Влада Републике Србије донела је:

1. Закључак 05 Број 131-1206/2021 о препоруци послодавцима на територији РС о омогућавању запосленима искоришћавања неискоришћених годишњих одмора из 2019 и 2020. године. Закључак је објављен у „Службеном гласнику РС“, бр. 11/21 од 12. 02. 2021. године.

Закључком се препоручује послодавцима на територији Републике Србије да запосленима који нису **искористили припадајући годишњи одмор за 2020. годину**, због природе посла у ванредним околностима услед епидемије заразне болести COVID-19 или због привремене спречености за рад услед оболења од заразне болести COVID-19 или због одређивања изолације/кућне изолације у складу са законом, омогуће да тај одмор започну и искористе у 2021. години или да први део у трајању од најмање две радне недеље непрекидно искористе закључно са 31. децембром 2021. године, а преостали део закључно са 30. јуном 2022. године, и

2. Закључак 05 број 131-2240/2022 од 11. марта 2022. године, о препоруци послодавцима на територији Републике Србије о омогућавању запосленима коришћење годишњег одмора из 2021. године у 2022. и 2023. години. Закључак је објављен у „Службеном гласнику РС“, бр. 33/22.

Закључком се препоручује послодавцима на територији Републике Србије да запосленима који, због природе посла у ванредним околностима услед епидемије заразне болести COVID-19 или због привремене спречености за рад услед оболења од заразне болести COVID-19 или због одређивања изолације/кућне изо-

лације у складу са законом, нису искористили **припадајући годишњи одмор за 2021. годину** омогуће:

– да тај одмор започну и искористе у **2022. години**, или

– да први део, у трајању од најмање две радне недеље непрекидно, искористе **закључно са 31. децембром 2022. године**, а преостали део **закључно са 30. јуном 2023. године**.

Напомињемо да је ово само препорука Владе РС која није обавезујућа за послодавце. Препорука се односи углавном на оне послодавце који због природе посла услед пандемије Covidom-19 нису омогућили запосленима коришћење годишњег одмора у складу са роковима који су прописани законом.

## 2. Услови за стицање права на пун, односно сразмеран годишњи одмор

Чланом 68. став 2. Закона о раду, запослени стиче право на коришћење годишњег одмора у календарској години после месец дана непрекидног рада од дана заснивања радног односа код послодавца. Непрекидним радом сматра се и:

– време привремене спречености за рад у смислу прописа о здравственом осигурању (боловање, повреда на раду, породилско одсуство), и

– одсуства са рада уз накнаду зараде (плаћено одсуство).

Прекидом рада сматра се:

– неплаћено одсуство, и

– мировање радног односа.

**Право на пун годишњи одмор у текућој години стиче запослени који је засновао радни однос код послодавца у некој од претходних година**, независно од тога да ли је радни однос заснован на одређено или неодређено време и да ли ради пуно, непуно или скраћено радно време.

Право на пун годишњи одмор стиче запослени који заснује радни однос 1. јануара текуће године, а остаје у радном односу до 31. децембра и даље.

Запослени може да користи годишњи одмор у току календарске године у целини или у деловима.

Запослени не може да се одрекне права на годишњи одмор, нити му се то право може ускратити или заменити новчаном накнадом, осим у случају престанка радног односа у складу са овим законом.

Према члану 72. Закона о раду, запослени има право на дванаестину пуног годишњег одмора, односно на сразмеран део годишњег одмора из члана 69. овог закона (сразмерни део) за сваки месец дана рада у календарској години **у којој је засновао радни однос или у којој му престаје радни однос**. Дакле, право на сразмерни годишњи одмор има запослени:

– који је први пут засновао радни однос у календарској години и који је непрекидно радио месец дана;

– запослени коме престаје радни однос у календарској години.

### 2.1. Право на годишњи одмор запосленом коме је мировао радни однос због избора на функцију

Чланом 79. став 1. тачка 4) Закона о раду, прописано је да запосленом мирују права и обавезе које се стичу на раду и по основу рада, осим права и обавеза за које је законом, општим актом, односно уговором о раду друкчије одређено, ако одсуствује са рада због избора, односно именовања на функцију у државном органу, синдикату, политичкој организацији или другој јавној функцији чије вршење захтева да привремено престане да ради код послодавца. У овом случају запослени има право на коришћење сразмерног дела годишњег одмора, јер за време мировања радног односа запосленом мирују права и обавезе из радног односа, па се тај период не сматра временом проведеним на раду. У вези са овим, Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања дало је мишљење бр. 011-00-52/2016-02 од 29. 02. 2016. год. чији део гласи:

„ Одредбом члана 79. Закона о раду утврђени су случајеви када запослени има право на мировање радног односа. Током трајања мировања радног односа запослени одсуствује са рада, а сва права и обавезе које се стичу на раду и по основу рада мирују, те запослени има право на годишњи одмор сразмерно броју месеци које је провео на раду, пре или након мировања радног односа. Током обављања функције код другог послодавца, запослени остварује сразмеран годишњи одмор код послодавца код кога обавља функцију.

Имајући у виду наведено, запосленом који одсуствује са рада по основу мировања радног односа у складу са чланом 79. Закона о раду, мирује и право на годишњи одмор, осим ако је законом, општим актом, односно уговором о раду друкчије одређено “.

Према томе, запослени који је именован на функцију у државном органу и чије вршење захтева привремено престанак рада код послодавца има право на сразмеран број дана годишњег одмора према времену на раду које је провео код првобитног послодавца и сразмеран број дана код послодавца код којег је именован на функцију.

#### Пример:

Запослени који ради у јавној служби, именован је на функцију у државном органу од 1. марта текуће године. Овом запосленом мирују права и обавезе из радног односа у јавној служби од 1. марта текуће године. Запослени има право на сразмерни број дана годишњег одмора за два месеца од 2/12 за рад у јавној служби и за десет месеци (10/12) проведених на јавној функцији у државном органу.

## 3. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање дужине годишњег одмора

Чланом 69. Закона о раду прописано је да запослени има право на годишњи одмор за сваку календарску годину у складу са општим актом и уговором о раду, а најмање 20 радних дана. Пун годишњи одмор утврђује

се тако што се законски минимум увећава на основу критеријума који су прописани посебним законима и појединачним колективним уговорима (услови рада, допринос на раду, радно искуство, стручна спрема и др.). Максималан број дана годишњег одмора није прописан Законом о раду, али је утврђен посебним законима и колективним уговорима.

### *3.1. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање дужине годишњег одмора код државних органа*

ПКУ за **државне органе** („Службени гласник РС“, бр. 38/19, . . . и 51/22) утврђује најдуже 35 радних дана годишњег одмора, односно 40 радних дана за државне службенике који остварују право на скраћено радно време (члан 12. став 4); ПКУ утврђена су и мерила за утврђивање дужине годишњег одмора. Дужина годишњег одмора запосленог утврђује се тако што се законски минимум од 20 радних дана увећава према критеријумима прописаним ПКУ. Критеријуми су:

1. По основу радне успешности 3 до 5 радних дана;
2. Услови рада 2 до 10 радних дана;
3. По основу година рада проведених у радном односу 1 до 5 радних дана;
4. По основу стручне спреме, сложености послова, овлашћења и одговорности за државне службенике 1 до 5 радних дана, а за намештенике од 1 до 4 радна дана;
5. Запосленој особи са инвалидитетом – за 5 радних дана;
6. По основу бриге о деци и члановима уже породице од 1 до 5 радних дана.

Годишњи одмор, који се утврди након примене свих критеријума, не може се користити у трајању **дуже од 35 дана**, односно **40 радних дана** за државне службенике који остварују право на скраћено радно време.

Време коришћења годишњег одмора утврђује се **планом** коришћења годишњег одмора. План коришћења годишњег одмора доноси руководилац органа најкасније до **краја априла календарске године**, након претходно прибављеног мишљења руководиоца унутрашњих организационих јединица државног органа, водећи рачуна о писаном захтеву запосленог.

План коришћења годишњег одмора садржи: име и презиме запосленог; радно место; трајање годишњег одмора; време коришћења годишњег одмора и име запосленог који мења запосленог за време коришћења годишњег одмора.

На основу плана коришћења годишњег одмора, доноси се за сваког запосленог **решење** којим се утврђује укупно трајање годишњег одмора према наведеним мерилима и време коришћења годишњег одмора. Решење се може доставити запосленом у електронском облику.

Ако потребе посла захтевају, послодавац може изменити време одређено за коришћење годишњег одмора, најкасније пет радних дана пре дана одређеног за коришћење годишњег одмора.

### *3.2. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање годишњег одмора за запослене у локалној самоуправи*

Чланом 17. ПКУ за запослене у **јединицама локалне самоуправе** утврђена су мерила и дужина годишњег одмора.

Дужина годишњег одмора запосленог утврђује се тако што се законски минимум од 20 радних дана увећава према следећим критеријумима:

1. По основу доприноса на раду од 3 до 5 радних дана;
2. По основу стручне спреме од 1 до 5 радних дана;
3. По основу година рада у радном односу од 1 до 5 радних дана;
4. По основу услова рада 2 до 10 радних дана, 10 дана за радно место где је уведено скраћено радно време;
5. Запосленој особи са инвалидитетом – за 5 радних дана;
6. По основу бриге о деци и члановима уже породице од 2 до 5 радних дана.

Годишњи одмор, који се утврди након примене свих критеријума, не може се користити у трајању **дуже од 35 радних дана**. Запослени са навршених 30 година рада проведених у радном односу има право на годишњи одмор у трајању од 35 радних дана.

Време коришћења годишњег одмора утврђује се **планом** коришћења годишњег одмора. План доноси руководилац до краја априла календарске године. На основу плана коришћења годишњег одмора доноси се решење за сваког запосленог којим се утврђује укупно трајање годишњег одмора и време коришћења. Решење се може доставити у електронском облику.

### *3.3. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање годишњег одмора за запослене у здравственим установама*

ПКУ за **здравствене установе** чији је оснивач РС, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе („Службени гласник РС“, бр. 58/19, 96/19) прописани су мерила и дужина за утврђивање годишњег одмора.

Дужина годишњег одмора за запослене у здравственим установама утврђује се тако што се законски минимум од 20 радних дана увећава по основу:

1. Радног искуства – за сваке три године у радном односу – 1 радни дан;
2. Стручне спреме – 1 до 5 радних дана;
3. Услови рада – 3 до 12 радних дана;
4. Доприноса на раду на предлог непосредног руководиоца – 5 радних дана;
5. Социјалног и здравственог статуса запосленог – 1 до 5 радних дана;
6. Контактата са пацијентима – 3 радна дана.

Чланом 50. став 2. ПКУ, прописано је да годишњи одмор по свим основама не може трајати **дуже од 35 радних дана** а ставом 3. истог члана прописано је да

запослени који раде скраћено радно време (члан 38. ПКУ), у складу са законом и овим уговором, имају право на коришћење годишњег одмора **у трајању до 40 радних дана.**

Захтев за коришћење годишњег одмора запослени подноси писмено руководиоцу радне јединице. Руководилац сачињава предлог плана коришћења годишњег одмора запослених груписан према пословима.

При изради плана коришћења годишњег одмора, послодавац нарочито води рачуна о захтевима запослених са најдужим укупним стажом осигурања и захтевима запослених са децом до 14 година.

### *3.4. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање годишњег одмора за запослене у установама културе*

ПКУ за **установе културе** чији је оснивач РС, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе („Службени гласник РС“, бр. 3/22) прописана је дужина и мерила за утврђивање годишњег одмора.

Према члану 17. ПКУ, дужина годишњег одмора утврђује се тако што се законом утврђени минимум од 20 радних дана увећава по основу следећих критеријума:

1. Радног искуства, и то најмање један радни дан за сваких навршених пет година;
2. По основу образовања 1 до 5 радна дана;
3. Услови рада – за рад на местима са повећаним ризиком – 4 дана;
4. Допринос на раду – до 6 радних дана;
5. Других критеријума (инвалидности, самохраним родитељима, запосленима који имају дете са сметњама) – 4 радна дана.

Годишњи одмор по свим наведеним критеријумима не може се утврдити у трајању дужем од 35 радних дана. Запослени млађи од 18 година имају право на годишњи одмор у трајању од 35 радних дана.

ПКУ за **установе културе** чији је оснивач Град Београд („Службени лист Града Београда“, бр. 3/22), у складу са чланом 34. став 4. ПКУ, послодавац је дужан да запосленом утврди дужину годишњег одмора за сваку календарску годину од најмање 20 радних дана, а **највише 35 радних дана** по свим основама. У складу са чланом 38. ПКУ, запосленом са 30 година пензијског стажа утврђује се дужина годишњег одмора у минималном трајању од 30 радних дана. Запослени млађи од 18 година, као и запослени са преко 50 година живота, имају право на годишњи одмор у минималном трајању од 30 радних дана, а највише 35 радних дана по свим основама.

Према члану 37. ПКУ, минимално трајање годишњег одмора од 20 радних дана увећава се:

1. По основу стручне спреме од 1 до 5 радних дана;
2. По основу радног искуства од 2 до 7 радних дана;
3. По основу доприноса на раду – запосленом са натпросечним резултатима до 5 радних дана по одлуци директора;

4. По основу социјалних услова (инвалидима, самохраним родитељима, за дете са психофизичким сметњама) – 1 до 3 радна дана, ако има више услова одмор се увећава за 5 радних дана;

5. По основу услова рада за запослене који раде на нарочито тешким, напорним и за здравље штетним условима – 5 радних дана.

Запослени има право на дванаестину годишњег одмора, у складу са законом, за сваки месец дана у календарској години у којој је засновао радни однос или у којој му престаје радни однос.

### *3.5. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање годишњег одмора за запослене у социјалној заштити*

ПКУ за **социјалну заштиту** у Републици Србији („Службени гласник РС“, бр. 29/19, ... и 48/22), чланом 26. став 5. прописано је да годишњи одмор по свим основама не може трајати дуже од 35 радних дана. Ставом 6. истог члана прописано је да запослени који раде скраћено радно време и запослени са преко 30 година проведених у радном односу или са преко 55 година живота и запосленој са преко 25 година проведених у радном односу или са преко 50 година живота, имају право на коришћење годишњег одмора **у трајању до 40 радних дана.**

Дужина годишњег одмора утврђује се тако што се законски минимум од 20 радних дана увећава по основу:

1. Радног искуства од 1 до 5 радних дана;
2. Стручне спреме, сложености послова и одговорности од 1 до 4 радна дана;
3. Услови рада, за рад на пословима са повећаним ризиком од 6 до 10 дана;
4. Доприноса на раду на предлог непосредног руководиоца за изузетне резултате рада до 5 радних дана;
5. Социјалног и здравственог статуса запосленог (инвалидност, професионалне болести...) од 1 до 7 радних дана;
6. Контактата са корисницима, за рад у сменама, рад ноћу, рад суботом и недељом за 3 радна дана.

Послодавац је дужан да на почетку године, а најкасније до 31. марта, сачини план коришћења годишњих одмора запослених на основу захтева који су запослени дужни да доставе до 15. марта текуће године.

Општим актом послодавца може се утврдити право на колективни годишњи одмор.

### *3.6. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање годишњег одмора за запослене у предшколским установама*

ПКУ за **предшколске установе** чији је оснивач Град Београд („Службени гласник РС“, бр. 41/19, 93/20, ... и 56/22) према члану 29. ПКУ, годишњи одмор по свим основама не може трајати дуже од 30 радних дана, осим за запослене са навршених 55 година живота или 35 година радног стажа, дужина годишњег одмора траје најдуже 35 радних дана.

Дужина годишњег одмора запосленог у трајању од 20 радних дана увећава се по основу:

1. Стажа осигурања од 1 до 7 радних дана;
2. Стручне спреме од 2 до 5 радних дана;
3. Услови рада за отежане услове рада – 5 радних дана;
4. Доприноса на раду од 1 до 3 радна дана;
5. Социјалних услова (инвалиди, самохрани родитељи...) – 3 радна дана;
6. Запосленом са навршених 55 година живота или 35 година радног стажа – 5 радних дана.

Распоред годишњег одмора утврђује директор према плану коришћења годишњег одмора за сваку годину. Решење о коришћењу годишњег одмора запосленом се доставља најкасније 15 дана пре датума одређеног за коришћење годишњег одмора.

### *3.7. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање годишњег одмора за запослене полицијске службенике*

ПКУ за полицијске службенике („Службени гласник РС“, бр. 62/19, 62/20, 81/21) у члану 16. прописано је да годишњи одмор по свим критеријумима, полицијски службеници не могу користити у трајању дужем од 33 дана, осим полицијских службеника који имају 30 година ефективног стажа, имају право на годишњи одмор у трајању од 35 радних дана.

Дужина годишњег одмора полицијског службеника утврђује се тако што се минимум од 20 радних дана увећава по основу:

1. Оцене рада 2 до 5 радних дана;
2. Услови рада – за рад на радним местима на којима се стаж осигурања рачуна са увећаним трајањем за 3 радна дана;
3. По основу година рада проведених у радном односу од 1 до 4 радна дана;
4. По основу стручне спреме 1 до 3 радна дана;
5. Запосленој особи са инвалидитетом – 5 радних дана;
6. По основу бриге о деци и члановима уже породице – 2 до 5 радних дана.

Решење о коришћењу годишњег одмора доноси се на основу плана коришћења годишњег одмора и захтева полицијског службеника који садржи период у којем жели да користи годишњи одмор и да ли ће користити годишњи одмор из једног или више делова. Решење о коришћењу годишњег одмора се уручује полицијском службенику, по правилу, најкасније 15 дана пре дана одређеног за отпочињање коришћења годишњег одмора.

Руководилац унутрашње организационе јединице министарства може полицијском службенику да одложи или прекине коришћење годишњег одмора уз писано образложење у сваком тренутку у току коришћења или отпочињања годишњег одмора, а ради обављања послова који не трпе одлагање.

### *3.8. Дужина годишњег одмора и мерила за утврђивање годишњег одмора за запослене у Војсци Србије*

Законом о Војсци Србије („Службени гласник РС“, бр. 116/07, 94/19, 74/21) у члану 104. прописано је да професионално војно лице има право на годишњи одмор за навршене, односно пуне године рада остварене у радном односу и то:

1. До 10 година – 25 радних дана;
2. Од 10 до 20 година – 27 радних дана;
3. Преко 20 година – 30 радних дана;
4. Преко 30 година – 35 радних дана.

Право на годишњи одмор у трајању од 35 радних дана, без обзира на навршене, односно пуне године рада остварене у радном односу, припада инвалиду са 50% и већим процентом неспособности за рад и лицу које обавља специфичну војну службу.

При утврђивању дужине годишњег одмора, радна недеља се рачуна као пет радних дана. Професионално војно лице има право на дванаестину годишњег одмора за месец дана рада у календарској години.

### *3.9. Дани који се не рачунају у годишњи одмор*

Према члану 69. Закона о раду, запослени има право на годишњи одмор у трајању утврђеном општим актом и уговором о раду, а најмање 20 радних дана. Дужина годишњег одмора утврђује се тако што се законски минимум од 20 радних дана увећава по основу доприноса на раду, услова рада, радног искуства, стручне спреме и других критеријума утврђених општим актом или уговором о раду. У складу са чланом 70. Закона о раду, при утврђивању дужине годишњег одмора радна недеља рачуна се као **пет радних дана**. У дане годишњег одмора **не рачунају се субота и недеља**, без обзира на распоред и дужину радног времена. Уколико радна недеља траје, нпр., шест радних дана (рад у сменама и у турнусу, рад суботом), дужина годишњег одмора утврђује се према радној недељи од пет радних дана. Ако је распоред радног времена утврђен тако да радна недеља траје шест радних дана, а запосленом се завршава годишњи одмор у петак, први радни дан је субота. У тој радној недељи запосленом се рачуна да је годишњи одмор користио пет радних дана. Исто тако, ако у дане одмора падну **празници** који су нерадни дани, у складу са Законом о државним празницима у Републици Србији, одмор се продужава за онолико дана за колико је запослени имао право да не ради.

У дане годишњег одмора не урачунавају се:

- дани **празника** који су нерадни дани;
- дани одсуства на **плаћеном одсуству**;
- дани одсуства због привремене спречености за рад – **боловање**.

### 3.10. Време коришћења годишњег одмора

Када је у питању време коришћења годишњег одмора, треба напоменути да запослени у школи, по правилу, користе годишњи одмор за време школског распуста (члан 161. став 2. Закона о основама система образовања и васпитања). Годишњи одмор за време школског распуста користе сви запослени који су засновали радни однос на неодређено и на одређено време.

У вези са тим, Министарство рада и социјалне политике дало је мишљење бр. 011-00-890/2009-02 од 23.11.2009. године, а чији део гласи:

*„...Полазећи од тога да запослени у установама у области образовања по правилу користе годишњи одмор за време школског распуста, сагласно члану 138. став 2. Закона о основама система образовања и васпитања, установа образовања је дужна да запосленим на одређено време омогући коришћење годишњег одмора у време школског распуста. Ако запосленим на одређено распуста, установа је дужна да му омогући коришћење годишњег одмора у неком другом периоду, а пре истека времена на које је засновао радни однос.“*

Запослени у образовању (више и високо) користи годишњи одмор, по правилу, у време семестарског, триместарског распуста и завршетка наставе у блоку (члан 12. ПКУ).

### 4. Коришћење годишњег одмора у деловима

Чланом 73. Закона о раду, као и ПКУ за јавне службе и државне органе, прописано је да се годишњи одмор може користити у два или више делова. Ако запослени користи годишњи одмор у деловима, први део користи у трајању од најмање две радне недеље (10 дана) непрекидно у току календарске године, а остатак најкасније до 30. јуна наредне године.

Изузетно у 2021. и 2022. години због пандемије вирусом COVID -19, Влада Републике Србије је Закључком дала препоруку послодавцима да запосленима који нису искористили део годишњег одмора из 2019. године до краја 2020. године, да тај део годишњег одмора искористе најкасније до 30. јуна 2021. године, а пре коришћења припадајућег годишњег одмора за 2020. годину. Запослени који нису искористили годишњи одмор за 2020. годину, тај одмор започну и искористе у 2021. години, односно да га искористе најкасније до 30. јуна 2022. године. Запослени који нису искористили годишњи одмор за 2021. годину да тај одмор започну и искористе у 2022. години, односно да га искористе до 30. јуна 2023. године.

Осим наведених изузетака правило је да, уколико запослени не искористи први део одмора у трајању од две радне недеље у календарској години, губи право на коришћење годишњег одмора. Исто тако, запослени губи право да годишњи одмор (за преостали део) ако искористи први део годишњег одмора у календарској години, а не искористи други део до 30. јуна наредне године. Изузетак од овог правила прописан је ставом 3. члана 73. Закона о раду, којим се даје право запосленима који због породилског боловања, одсуства

са рада ради неге новорођеног детета и због посебне неге детета нису искористили годишњи одмор за календарску годину, да га искористе у целости или преосталом делу у периоду од 1. јануара до 30. јуна у наредној календарској години. Запослена која се вратила са породилског одсуства и одсуства са рада ради неге детета после 30. јуна, нема право на коришћење годишњег одмора из претходне године.

### 5. Накнада плате (зараде) за време годишњег одмора

Према одредбама члана 32. Закона о платама државних службеника и намештеника и члана 32. ПКУ за државне органе, државни службеник и намештеник док користи годишњи одмор који му је одобрен према општим прописима о раду и ПКУ за државне органе, има право на накнаду плате која се обрачунава и исплаћује у истом износу као да је радио.

У складу са чланом 42. став 1. тачка 1) ПКУ за запослене у јединицама локалне самоуправе, запослени имају право за време коришћења годишњег одмора на накнаду плате у висини просечне плате у претходних 12 месеци.

Запослени у јавним службама (образовање, наука, култура, здравство) и запослени у јавним агенцијама (за приватизацију, за привредне регистре, за лекове, за борбу против корупције, за страна улагања и промоцију и др.) остварују право на накнаду зараде за време коришћења годишњег одмора према члану 114. Закона о раду, у висини просечне зараде у 12 месеци који претходе отпочињању годишњег одмора.

### 6. Шта чини основицу за обрачун накнаде за годишњи одмор

У складу са чл. 32. и 39. Закона о платама државних службеника и намештеника и чланом 32. ПКУ за државне органе, за време коришћења годишњег одмора државни службеник и намештеник има право на накнаду плате за коришћење годишњег одмора која се обрачунава и исплаћује у истом износу као да је радио.

Основица за обрачун накнаде зараде за време годишњег одмора за јавне службе, именована, представљена лица и запослене у локалној самоуправи је просечна бруто зарада (плата) у претходних 12 месеци, односно 12 месеци који претходе месецу у којем је започето коришћење годишњег одмора. На пример, ако је започето коришћење годишњег одмора 20. јула и траје до 15. августа 2022. године, претходних 12 месеци за дане годишњег одмора у јулу и августу узима се 12 месеци који су претходили месецу у којем је годишњи одмор започео, а то су јул 2021 – јун 2022. Зараду (плату) на основу које се израчунава просек за претходних 12 месеци чине:

- исплаћена зарада (плата) по сату за ефективне сате рада у претходних 12 месеци;
- део зараде (плате) по основу радног учинка;
- бонуси, стимулације;

– увећање зараде (плате) по основу рада на дан празника, ноћног рада, прековременог рада, рада у сменама, минулог рада, рада недељом, и других увећања у складу са општим актом;

– друга примања која имају карактер зараде и која су исплаћена у претходних 12 месеци као, на пример, теренски додатак, додатак за одвојени живот и друга давања која имају карактер зараде.

У основицу за обрачун накнаде не улазе исплаћене накнаде зарада, као ни сати за накнаде за време боловања, годишњег одмора, државног празника, плаћеног одсуства и др. накнаде. **На обрачунату накнаду зараде за годишњи одмор не обрачунава се минули рад** (минули рад налази се у просечној заради).

### Пример:

Запослени користи годишњи одмор у периоду од 24. јула до 11. августа текуће године (15 дана x 8 сати = 120 сати). Претпоставимо да је у претходних 12 месеци (јул 2021 – јун 2022) остварио 2.000 сати ефективног рада и бруто плату у износу од 1.200.000 динара. Просечна бруто плата по сату у претходних 12 месеци износи бруто 600 дин. (1.200.000 : 2000).

Обрачун накнаде за годишњи одмор за јул текуће године:

|                                                                  |                                                               |            |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|------------|
| 1.                                                               | Од 24. јула до 31. јула текуће године (6 дана x 8 сати)       | 48 сати    |
| 2.                                                               | Основица за обрачун накнаде по сату                           | 600 дин./h |
| 3.                                                               | Износ накнаде за годишњи одмор за јул – бруто (48 x 600 дин.) | 28.800     |
| <b>Обрачун накнаде за годишњи одмор за август текуће године:</b> |                                                               |            |
| 1.                                                               | Од 1. августа до 11. августа текуће године (9 дана x 8 сати)  | 72 сата    |
| 2.                                                               | Основица за обрачун накнаде по сату                           | 600 дин./h |
| 3.                                                               | Износ обрачунате накнаде за август (72 сата x 600 дин.)       | 43.200     |

Обрачуната накнада плате за годишњи одмор са становишта плаћања пореза и доприноса у свему се третира као и зарада. То значи да се на накнаду зараде за годишњи одмор плаћа 10% пореза, 19,90% доприноса из накнаде (на терет запосленог) и 16,15% доприноса на терет послодавца. У Образац ППП-ПД ова накнада не уноси се посебно, односно није прописана посебна Ознака врсте плаћања, већ се користи ОВП за зараду.

Приликом утврђивања основице за обрачун накнаде плате (зараде) у обзир се узимају ефективни часови рада у претходних 12 месеци, као и зарада коју је запослени примио за ефективне часове рада у

том периоду, у пракси се приликом обрачуна накнаде зараде могу појавити следећи случајеви:

1. Запослени је у претходних 12 месеци делимично радио, а делимично био одсутан и за сате рада му је исплаћена плата (зарада), а за сате одсуствовања му је исплаћена накнада плате. Приликом утврђивања основице за обрачун накнаде за годишњи одмор у обзир се узимају ефективни часови рада (укључујући и часове рада на дане државних и верских празника, прековременог рада), и обрачуната и исплаћена плата по свим основама коју је запослени примио. У обрачун се не укључују сати одсуства нити износи накнада примљени по том основу;

2. Запослени у претходних 12 месеци није остварио плату, био је све време на боловању. Основицу за обрачун накнаде за годишњи одмор чини основна плата увећана за минули рад;

3. Запослени је у претходних 12 месеци био у радном односу али му за један период није исплаћивана плата. Основицу за обрачун накнаде за годишњи одмор чини обрачуната зарада по свим основама коју је запослени остварио за претходних 12 месеци, коју треба поделити са оствареним часовима рада како би се добила просечна зарада по часу у том периоду. Напомињемо да је послодавац обавезан да изврши обрачун плате и за месеце за које није исплатио зараду, па просечну плату у претходних 12 месеци утврђује на основу обрачунатих плата као да су исплаћене;

4. Запослени није био у радном односу у свих 12 месеци. Основицу за обрачун накнаде за годишњи одмор чини просек који се рачуна за период од дана запослења до истека месеца који претходи месецу за који се утврђује накнада.

### 7. Накнада штете за неискоришћени годишњи одмор за запослене у државним органима, органима аутономне покрајине, јавним службама, јавним агенцијама и порески третман накнаде штете

У складу са чланом 15. ПКУ за државне органе, ако **државни службеници и намештеници** у случају престанка радног односа не искористе годишњи одмор, имају право на новчану накнаду уместо коришћења годишњег одмора у висини 100% бруто плате коју су остварили у **претходних 12 месеци, сразмерно са бројем дана неискоришћеног годишњег одмора**. Накнада штете утврђује се и исплаћује у складу са решењем послодавца, у року од 30 дана од престанка радног односа.

У складу са чланом 20. ПКУ за запослене у **јединицама локалне самоуправе**, запослени у локалној самоуправи, у случају престанка радног односа, имају право на новчану накнаду уместо коришћења годишњег одмора у висини просечне плате коју су остварили у претходних 12 месеци, сразмерно са бројем дана неискоришћеног годишњег одмора. Накнада штете утврђује се и исплаћује у складу са решењем послодавца, у року од 30 дана од престанка радног односа.

У складу са чланом 76. Закона о раду, запослени у **јавним службама и јавним агенцијама**, у случају

ју престанка радног односа, послодавац је дужан да запосленом који није искористио годишњи одмор у целини или делимично, исплати накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор, у висини просечне зараде у претходних 12 месеци који претходе отпочињању годишњег одмора, сразмерно са бројем дана неискоришћеног годишњег одмора.

Под платом се подразумева **брuto плата**, тј. основна плата, увећана за додатке на плату (за минули рад, прековремени рад, рад ноћу и др.) и порезе и доприносе у складу са Законом о платама државних службеника и намештеника и Закона о платама у државним органима и јавним службама.

**Ова накнада има карактер зараде са становишта обрачуна и плаћања пореза и социјалних доприноса.** Пример обрачуна пореза и социјалних доприноса на накнаду штете за неискоришћени годишњи одмор и подношење Пореске пријаве ППП-ПД у случају исплате накнаде штете дајемо у овом часопису у оквиру посебног чланка под називом „Накнада штете за неискоришћени годишњи одмор“.

## 8. Регрес за годишњи одмор

**Државни службеници и намештеници, изабрана, постављена и запослена лица у органима**

**аутономне покрајине и локалне самоуправе и запослени у јавним службама немају право на регрес и топли оброк.**

За државне службенике и намештенике, право на регрес није утврђено ни Законом о платама државних службеника и намештеника нити Посебним колективним уговором за државне органе. Чланом 29. став 2. ПКУ за државне органе прописано је да се основна плата запосленог одређује множењем коефицијента са основицом за обрачун и исплату плате, при чему су у коефицијенту, у складу са законом којим се уређује начин утврђивања плата државних службеника и намештеника, садржане и накнаде трошкова за исхрану у току рада и регрес за коришћење годишњег одмора.

**Изабрана, постављена и запослена лица у органима аутономне покрајине и локалне самоуправе и јавне службе примењују Закон о платама у државним органима и јавним службама. У складу са чланом 4. став 2. Закона о платама, коефицијент за обрачун плата садржи додатак на име накнаде за исхрану у току дана и регрес за коришћење годишњег одмора.**

## МИШЉЕЊА НАДЛЕЖНИХ ОРГАНА У ВЕЗИ СА ПРИМЕНОМ ПРОПИСА

### ПДВ

#### 1. Право на одбитак претходног пореза није условљено вођењем евиденције ПДВ

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 153/20 – у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ, који му је обрачунат од стране другог обвезника ПДВ – претходног учесника у промету за промет добара и услуга, одбије као претходни порез, уз испуњење услова наведених у Закону – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом), као и да предметна добра и услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији.

Начин евидентирања рачуна претходног учесника у промету – добављача у пословним књигама и евиденцији из члана 46. став 1. Закона обвезника ПДВ – примаоца рачуна не представља услов за остваривање права на одбитак претходног пореза.

Према томе, ако обвезник ПДВ набављена добра и услуге користи, односно ако ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза и ако поседује рачун претходног учесника у промету – добављача који је издат у складу са Законом, обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по том основу. С тим у вези, чињеница да евиденција из члана 46. став 1. Закона, која је ближе уређена Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21 и 127/21 – у даљем тексту: Правилник), обвезника ПДВ – примаоца рачуна не садржи све податке прописане чланом 209. став 3. Правилника не

представља основ за оспоравање права на одбитак претходног пореза. (МФИН, 011-00-00833/2020-04 од 22.03.2022. године)

#### 2. Када обвезник ПДВ преноси непокретности које чине пословну целину другом обвезнику ПДВ који ће наставити да обавља делатност коју је обављао преносилац непокретности, сматра се да промет тих добара није извршен у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ

##### I

1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 153/20 – у даљем тексту: Закон) и 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), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са или без накнаде, или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стипцацу омогућава самостално обављање делатности, уз испуњење прописаних услова: да је стипцалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стипцалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са Законом. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона утврђује се на дан преноса дела имовине.

Сагласно наведеном, у конкретном случају, када обвезник ПДВ поседује три грађевинска објекта, од којих два даје у закуп, при чему изнајмљивање непокретности није претежна делатност тог обвезника ПДВ, грађевински објекти које је обвезник ПДВ дао у закуп, а које продаје (уз напомену да није реч о првом преносу права располагања на новоизграђеним грађевинским

објектима), сматрају се пословним целинама, односно пословном целином у смислу Закона (што зависи од уговора о продаји), с обзиром на то да се њиховим преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац – изнајмљивање непокретности. У том случају, ако обвезник ПДВ преноси пословну целину другом обвезнику ПДВ који ће наставити да обавља делатност изнајмљивања непокретности (независно од претежне делатности стицаоца) примењује се члан 6. став 1. тачка 1) Закона, тј. сматра се да промет тих објеката није извршен (ПДВ се не обрачунава и не плаћа, независно од тога какав би био порески третман промета конкретних грађевинских објеката у случају када се не би применила одредба члана 6. став 1. тачка 1) Закона). С тим у вези, ако после извршеног преноса пословне целине у конкретном случају, дође до престанка услова из члана 6. став 1. тачка 1) Закона, стицалац имовине нема обавезу обрачунавања ПДВ у својству пореског дужника из члана 10. став 2. тачка 6) Закона.

## II

На први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Правилником уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

ПДВ опорезује се и други и сваки следећи пренос права располагања на грађевинском објекту, независно од тога да ли је реч о новоизграђеном, ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши пренос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;
- да обвезник ПДВ – купац објекта има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

У другим случајевима, на пренос права располагања на грађевинском објекту, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

Међутим, у случају када се врши промет грађевинског објекта/грађевинских објеката који се сматра/сматрају пословном целином у смислу Закона, што значи да је реч о целини чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац (нпр. обављање делатности изнајмљивања непокретности), на који се примењује члан 6. став 1. тачка 1) Закона, не одређује се порески третман тог промета према Закону, с обзиром на то да се сматра да није ни извршен.

## III

Када се на пренос права својине на непокретности, у конкретном случају продају грађевинских објеката, не плаћа ПДВ у складу са Законом, плаћа се порез на пренос апсолутних права у складу са Законом о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, . . . и 118/21). (МФИН, 011-00495/2022-04 од 27.05.2022. године)

### **3. Поправка и одржавање водоводног система, у конкретном случају реконструкција коруба на филтерским пољима са заменом филтерских испуна или дела испуна и дизни, сматра се прометом из области грађевинарства**

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 153/20 – у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21 и 49/22 – у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. С тим у вези, поправка и одржавање водоводног система, у конкретном случају реконструкција коруба на филтерским пољима са заменом филтерских испуна или дела испуна и дизни, сматра се прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 43.22 – Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система Класификације делатности, која је наведена у члану 24. став 1. тачка 12) Правилника. Услуге чишћења филтерског поља и околине од отпадака и њиховог транспорта на депонију у кругу постројења и услуге израде пројекта изведеног објекта, у конкретном случају, сматрају се споредним прометом који се врши уз промет из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

Према томе, обвезник ПДВ – прималац добара и услуга из области грађевинарства дужан је да на укупан износ накнаде за извршени промет (који укључује и споредни промет услуга), ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ, обрачуна ПДВ у складу са Законом.

Поред тога напомињемо, ако обвезник ПДВ – извођач радова за извршени промет добара и услуга из области грађевинарства обрачуна ПДВ иако за тај промет није порески дужник у складу са Законом, обвезник ПДВ – прималац добара и услуга нема право да ПДВ искажан у рачуну за тај промет одбије као претходни порез. (МФИН, 011-00-01042/2021-04 од 4.05.2022. године)

**4. Право на рефундацију ПДВ и право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права за куповину првог стана остварује купац првог стана па у случају када је у уговору о куповини стана наведен један супружник као купац стана, други супружник није купац стана, већ са својим супружником стиче право заједничке својине на стану**

Према одредби члана 56а став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, ... и 153/20 – у даљем тексту: ЗПДВ), право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

Одредбом члана 56а став 2. ЗПДВ прописано је да купац првог стана може да оствари рефундацију ПДВ из става 1. овог члана, под следећим условима:

1) да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике;

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку када се уплата цене стана са ПДВ врши уплатом на одговарајуће рачуне у складу са законом.

Изузетно од става 2. тачка 2) овог члана, код куповине стана под непрофитним условима од јединице локалне самоуправе или непрофитне стамбене организације основане од стране јединице локалне самоуправе за реализацију активности уређених прописима из области социјалног становања, рефундација ПДВ из става 1. овог члана може да се оствари под условом да је на име уговорене цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи од износа ПДВ обрачунаог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца (члан 56а став 3. ЗПДВ).

Право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 m<sup>2</sup>, а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 m<sup>2</sup> по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40 m<sup>2</sup>, односно до 15 m<sup>2</sup> (члан 56а став 4. ЗПДВ).

Ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 4. овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 4. овог члана (члан 56а став 5. ЗПДВ).

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4. овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвоје-

ника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана (члан 56а став 6. ЗПДВ).

Одредбом члана 56а став 7. ЗПДВ прописано је да право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана нема:

1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;

2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;

3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину;

4) члан породичног домаћинства купца стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење.

Према одредби члана 31а став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, ... и 118/21 – у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан), односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради физичком лицу које купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана), за површину која за купца првог стана износи до 40 m<sup>2</sup> и за чланове његовог породичног домаћинства који од 1. јула 2006. године нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије до 15 m<sup>2</sup> по сваком члану (у даљем тексту: одговарајући стан), под условом да:

1) је купац првог стана пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије;

2) купац првог стана од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога купац стиче први стан, није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Ако купац првог стана купује својински удео на стану, право на пореско ослобођење из става 1. овог члана остварује се у сразмери са својинским уделом у односу на површину до 40 m<sup>2</sup>, односно до 15 m<sup>2</sup> (члан 31а став 2. ЗПИ).

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 1. овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана (члан 31а став 3. ЗПИ).

Ако је површина стана који купац првог стана купује већа од површине одговарајућег стана из става

1. овог члана, порез се плаћа на пренос права својине на разлику површине купљеног и површине одговарајућег стана (члан 31а став 4. ЗПИ).

Одредбом члана 31а став 5. ЗПИ прописано је да услови за остваривање права на пореско ослобођење из става 1. овог члана и члана 31б овог закона морају да буду испуњени на дан закључења уговора, односно другог акта по основу којег купац купује први стан (укључујући куповину стана у извршном поступку).

Према одредби члана 31б став 1. ЗПИ, право на пореско ослобођење у складу са одредбама члана 31а овог закона нема обвезник који право својине на стану преноси:

1) лицу на основу чије прве куповине стана је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а овог закона;

2) члану породичног домаћинства купца првог стана за кога је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а овог закона.

Према одредби члана 26. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – УС и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99 – др. пропис, 23/99 – исправка, 35/99 – др. пропис и 44/99 – др. пропис и „Службени гласник РС“, бр. 18/20), уговор је закључен кад су се уговорне стране сагласиле о битним састојцима уговора.

Према томе, право на рефундацију ПДВ (под прописаним условима) остварује купац првог стана, а право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права (под прописаним условима) остварује се код преноса права својине на стану купцу првог стана. У смислу одредаба члана 56а ЗПДВ и чл. 31а и 31б ЗПИ, купцем стана се сматра лице које је са продавцем закључило уговор о куповини стана (постигло сагласност воља о битним елементима уговора), што значи да је у уговору наведено као купац стана, независно од правних последица које произлазе из тог уговора. С тим у вези, у случају када је као уговорна страна наведен један супружник као купац стана, супружник купца стана није купац стана, већ са својим супружником (као купцем) стиче право заједничке својине на стану зато што је у моменту закључења уговора о куповини стана био у браку са купцем – осим ако је дата изјава да је реч о посебној имовини купца или да је између супружника закључен брачни уговор којим су другачије регулисали питање стицања заједничке или посебне имовине.

Напомињемо да су порез на имовину, ПДВ и порез на пренос апсолутних права различити порески облици, па законска уређеност дана настанка пореске обавезе по основу пореза на имовину на стану на коме право заједничке својине стичу супружници по основу првог посла у коме је сауговорач (само) један од су-

пружника (чланом 10. став 1, став 7. тачка 1) и ст. 8. и 9. ЗПИ) није од утицаја на одређивање лица која имају право на рефундацију ПДВ код куповине првог стана, односно на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права по основу преноса права својине на стану купцу првог стана. (МФИН, 011-00-00159/2022-04 од 12.05.2022. године)

## ФИСКАЛИЗАЦИЈА

### **1. Када привредно друштво предаје карте за превоз одређеним ученицима основних школа, а накнаду за предате карте потражује од основних школа које ти ученици похађају, не издаје фискални рачун у складу са Законом о фискализацији, већ одговарајући рачун у складу са законом**

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

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

Када привредно друштво KENTKART Southeast Europe d.o.o, са седиштем у Београду, у оквиру реализације Уговора о јавно-приватном партнерству у обављању делатности експлоатације и одржавања система за наплату карата и управљањем возилима у јавном линијском превозу путника у Београду, закљученог са Градом Београдом, предаје карте за превоз одређеним ученицима основних школа (ученици основних школа који нису старији од 17 година и ученици који похађају основне школе за образовање ученика са сметњама у развоју који нису старији од 19 година), а накнаду за предате карте потражује од основних школа које ти ученици похађају, мишљења смо да се у овом случају не издаје фискални рачун у складу са ЗФ, већ одговарајући рачун у складу са законом. (МФИН, 011-00-00444/2022-04 од 19.05.2022. године)

## 2. Евидентирање услуге паркирања преко електронског фискалног уређаја (претплатнички уговор, „Prepaid“ вредносне паркинг картице, зонско паркирање)

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

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

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

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

Одредбом члана 3. тачка 4) Уредбе прописано је да се делатностима, за које у смислу члана 1. ове уредбе не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја, сматрају делатности из следећих области, грана и група класификације делатности из Закона о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 104/09) и Уредбе о Класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10), и то шифра делатности 52.21 – Услугне делатности у копненом саобраћају у делу који се односи на наплату и одржавање паркиралишта или гаража, паркиралишта за бицикле, зимског смештаја приколица и др. која се наплаћују путем трећих лица, односно телекомуникационих оператора.

Чланом 2. ст. 1. и 3. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања,

позивају на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, . . . и 57/22 – у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја као податак о врсти фискалног рачуна, наводи један од следећих података: промет или аванс. Рачуном за аванс сматра се фискални рачун који се издаје ради евидентирања примљеног аванса за будући промет на мало.

Одредбом члана 6. став 1. Правилника прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) ЗФ, на фискалном рачуну наводи један од следећих података, зависно од средства плаћања којим купац, односно корисник услуга плаћа испоручена добра, односно пружене услуге:

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

Према ставу 3. наведеног члана Правилника прописано је да у случају да купац, односно корисник услуга, испоручена добра, односно пружене услуге плаћа користећи више од једног начина плаћања, обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) Закона, на фискалном рачуну може навести и више података из ст. 1. и 2. овог члана, при чему је у обавези да исказе и плаћене износе подељене по појединачним начинима плаћања.

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

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

члана може се издати најкасније наредног радног дана од дана пријема авансне уплате.

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

Узимајући у обзир наведено, сматрамо следеће:

1. Лице које пружа услуге паркирања на општим паркиралиштима на којима је успостављен зонски систем паркирања, нема обавезу евидентирања промета услуга паркирања преко електронског фискалног уређаја, независно од начина плаћања.

2. Када је реч о услугама паркирања, односно изнајмљивања паркинг места у гаражама у којима постоји аутоматска контрола (без присуства запослених), на посебним паркиралиштима и у гаражама са резервисаним паркинг местима, у које корисници улазе помоћу ТАГ-а, за чије коришћење се закључују тзв. претплатнички уговори, обвезник фискализације је дужан да има електронски фискални уређај на свакој локацији коју је пријавио као пословни простор, односно пословну просторију, при чему се, у конкретном случају, као пословни простор, односно пословна просторија може сматрати место у којем се закључује тзв. претплатнички уговор (место корисничког сервиса), односно место седишта обвезника фискализације.

Када је у питању моменат евидентирања преко електронског фискалног уређаја примљеног аванса за будући промет на мало, у случају када корисник услуге изврши плаћање за наведену услугу пре њеног промета (авансно плаћање), без обзира да ли је плаћање извршено једнократно или на рате (једна или више авансних уплата), обвезник фискализације дужан је да изда рачун за аванс Аванс Продаја, који се издаје ради евидентирања примљеног аванса за будући промет на мало, и то у тренутку када су средства пренета на рачун обвезника фискализације. Уколико се рачун за аванс издаје наредног радног дана од дана пријема авансне уплате, обвезник фискализације дужан је да поред датума издавања авансног рачуна искаже и датум када су средства пренета на рачун обвезника фискализације.

Када је у питању моменат евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, обвезник фискализације дужан је да изда фискални рачун Промет-Продаја на дан када је промет извршен.

#### Пример:

Ако је тзв. претплатнички уговор закључен за период јун 2022. године, а корисник извршио уплату 7. јуна 2022. године, обвезник фискализације дужан је да изда фискални рачун Аванс Продаја на дан када је извршена наплата, а најкасније наредног радног дана (7. јуна, односно 8. јуна 2022. године). Обвезник фискализације за промет услуге издаје фискални рачун Промет Продаја дана 30. јуна 2022. године.

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

3. У случају продаје „Prepaid“, односно „Parking pass“ вредносне паркинг картице које се могу користити 12 месеци од дана куповине, корисницима ових услуга, обвезник фискализације издаје (коначни) фискални рачун за извршен промет (у моменту издавања вредносне паркинг картице), а не фискални рачун за аванс, с обзиром на то да се вредносне паркинг картице, по својој суштини, могу сматрати једнонаменским вредносним ваучерима, уз напомену да се при реализацији конкретних картица не издаје фискални рачун.

4. У вези са обавезом обрачунавања ПДВ за промет услуга коришћења паркиралишта, Министарство финансија је, поступајући по нашем захтеву, дало мишљење број: 011-00-739/2016-04 од 31.08.2016. године, чији део гласи:

„Услуга коришћења паркиралишта опорезује се по општој стопи ПДВ од 20% у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, ... и 83/15 – у даљем тексту: Закон). Обвезник ПДВ који врши промет предметне услуге, тј. иступа у своје име према трећим лицима – корисницима паркиралишта, дужан је да за тај промет обрачуна ПДВ на пореску основу коју чини укупан износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за пружену услугу од примаоца те услуге или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, без ПДВ, ако овим законом није другачије прописано.”.

Наиме, уколико обвезник ПДВ – ЈКП за јавне гараже и паркиралишта „Паркин сервис“ фактички пружа услуге паркирања у смислу да иступа у своје име према трећим лицима – корисницима паркиралишта, мишљења смо да је тај обвезник ПДВ, као обвезник фискализације, дужан да евидентира промет услуга паркирања преко електронског фискалног уређаја и изда фискални рачун у складу са ЗФ (са ознаком пореске стопе од 20% „Б“). (МФИН, 011-00-427/2022-04 од 18.05.2022. године)

### 3. Начин и време евидентирања фиксног и варијабилног дела услуге закупа непокретности физичким лицима

Чланом 2. став 1. тачка 9) Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21 – у даљем тексту: ЗФ) дефинисано је да су пословни простор и пословне просторије затворени или отворени простор, сваки самонаплатни уређај – аутомат, али и свако покретно место (возило, пловни објекат и сл.) које служи за обављање делатности (укључујући и део или више делова једног пословног простора и/или пословних просторија), као и простор који обвезник фискализације, ради обављања делатности, користи само повремено или привремено.

Чланом 3. ЗФ прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја – аутомата. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

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

Одредбом члана 6. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, . . . и 57/22 – у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) ЗФ, на фискалном рачуну наводи један од следећих података, зависно од средства плаћања којим купац, односно корисник услуга плаћа испоручена добра, односно пружене услуге:

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

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

промет на мало, мора за евидентирање начина плаћања да има искључиво следеће опције:

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

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

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

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

Сагласно наведеној Уредби, лица која обављају делатност 94.99 (Делатност осталих организација на бази учлањења) и која поред наведене делатности врше и издавање некретнина нису ослобођена обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Према томе, када је у питању промет остварен пружањем услуге издавања пословног и стамбеног простора од стране, у конкретном случају Задужбине и Фондације Универзитета у Београду, физичким лицима – закупцима, Задужбине и Фондације Универзитета у Београду дужне су да тако остварен промет на мало евидентирају преко електронског фискалног уређаја.

За промет услуга издавања стамбеног и пословног простора правним лицима и предузетницима, Задужбине и Фондације Универзитета у Београду нису у обавези да евидентирају преко електронског фискалног уређаја, имајући у виду да се не ради о промету на мало.

У случају када се услуге издавања непокретности од стране Задужбине и Фондације Универзитета у Београду врше станарима са станарским правом, а наплата се обавља преко ЈКП Инфостан-технологије, у име и за рачун Задужбине и Фондације Универзитета у Београду, сматрамо да тако остварен промет Задужбине и Фондације Универзитета у Београду нису у обавези да евидентирају преко електронског фискалног уређаја.

Када је у питању пословни простор у коме се врши евидентирање промета, сматрамо да се евидентирање промета преко електронског фискалног уређаја може вршити у пословним просторијама Универзитета, сагласно члану 2. став 1. тачка 9) ЗФ, односно на местима где се врши наплата предметне закупнине.

Такође вас обавештавамо, да када је у питању издавање фискалног рачуна у случају када је промет остварен дана који се сматра нерадним даном или дана када запослени закупаваца користе колективни годишњи одмор, односно дана када раде од куће, обавеза евидентирања промета настаје у тренутку промета на мало. Примера ради, ако је закупнина одређена на нивоу календарског месеца, промет услуге сматра се извршеним последњег дана месеца, независно од тога што се плаћање закупнине врши до петог у месецу за претходни месец. У случају када се плаћање закупнине врши безготовински, у фискалном рачуну као начин плаћања наводи се опција „пренос на рачун”.

У случају када се купац обавезао да плаћа закупацу закупнину у фиксном износу и тзв. споредне трошкове који се односе на закупљену непокретност (нпр. трошкови за електричну енергију, топлотну енергију, телефон, комуналне услуге и др.), који се, по својој суштини, сматрају делом закупнине, потраживање тих трошкова одвојено од фиксног дела закупнине (тзв. префактурисавање трошкова) евидентира се преко електронског фискалног уређаја на дан када обвезник фискализације – купаца наведене трошкове потражује од купца.

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

Напомињемо, у вези ваших питања која се односе на примену закона којим се уређују извршење и обезбеђење потребно је да се обратите Министарству правде, као надлежном министарству за давање мишљења у вези примене тог закона. Независно од тога, указујемо да обвезник фискализације може у опционом пољу да наведе све податке које сматра значајним за промет који је извршио. (МФИН, 011-00-00306/2022-04 од 23.05.2022. године)

#### **4. Начин и време евидентирања аванса и промета преко електронског фискалног уређаја када се наплата врши платним картицама и чековима грађана**

Према одредби члана 3. став 1. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21 – у

даљем тексту: Закон), предмет фискализације је промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало.

Прометом на мало из става 1. овог члана 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 (члан 3. став 2. Закона).

Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да је обвезник фискализације дужан да у тренутку промета на мало, укључујући и примљени аванс за будући промет на мало, изда фискални рачун коришћењем електронског фискалног уређаја, који се састоји од елемената (процесор фискалних рачуна и електронски систем за издавање рачуна) чија је употреба одобрена од стране Пореске управе.

Правилником о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, 99/21 и 10/22 – у даљем тексту: Правилник о врстама фискалних рачуна), у члану 2. став 1. прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, као податак о врсти фискалног рачуна, у смислу члана 5. став 2. тачка 1) Закона, на фискалном рачуну, наводи један од следећих података:

- 1) промет;
- 2) аванс.

Према ставу 2. истог члана Правилника о врстама фискалних рачуна, рачуном за промет, у смислу става 1. тачка 1) овог члана, сматра се фискални рачун који се издаје ради евидентирања оствареног промета добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало).

Рачуном за аванс, у смислу става 1. тачка 2) овог члана, сматра се фискални рачун који се издаје ради евидентирања примљеног аванса за будући промет на мало (члан 2. став 3. Правилника о врстама фискалних рачуна).

Према ст. 4. и 5. члана 11. Правилника о врстама фискалних рачуна, обвезник фискализације, у случају издавања рачуна за аванс који се односи на плаћање извршено у складу са чланом 6. став 1. тачка 5) овог правилника, у рачуну исказује поред података из члана 5. став 2. тачка 12) Закона и датум када су средства пренета на рачун обвезника фискализације. Рачун из става 4. овог члана може се издати најкасније наредног радног дана од дана пријема авансне уплате.

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника о врстама фискалних рачуна, у случају промета на мало за који се прима аванс, обвезник фискализације издаје фискални рачун којим се евидентира примљени аванс за будући промет на мало и фискални рачун којим се евидентира остварени промет на мало. С обзиром на то да се плаћањем, у складу са одредбом члана 2. став 1. тачка 10) Закона, сматра измиривање обавеза за извршени промет добара или услуга у тренутку издавања фискалног рачуна готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном кар-

тицом, на други безготовински начин и сл., односно авансно измиривање обавеза за будући промет добара или услуга, када купац у потпуности, односно делом измирује своју обавезу према продавцу – обвезнику фискализације пре извршеног промета на мало, продавац – обвезник фискализације дужан је да изда (фискални) рачун за аванс.

У вези са наведеним, у наставку су дата објашњења код измиривања обавеза платним картицама и чековима узимајући у обзир њихове специфичности, искључиво са аспекта примене прописа којима се уређује фискализација, а уз претпоставку да је поступање које се односи на плаћање чековима у складу са позитивним прописима.

### 1. Измиривање обавеза платним картицама

1.1. Употреба платне картице у циљу плаћања добара не доводи до обавезе издавања фискалног рачуна за аванс и фискалног рачуна за промет, ако обвезник фискализације на дан употребе платне картице није наплатио, односно нема право да наплати накнаду или део накнаде и ако на тај дан није извршио промет добара.

1.2. Ако се врши промет на мало – продаја добара, код које се обавеза измирује платном картицом, а обвезник фискализације је наплатио накнаду или део накнаде на дан када је извршио промет добара, односно после извршеног промета добара, обвезник фискализације издаје фискални рачун за промет добара на дан извршеног промета.

1.3. Ако се врши промет на мало – продаја добара, код које се обавеза измирује платном картицом, а обвезник фискализације је наплатио укупан износ накнаде дана који је ранији од дана промета добара, обвезник фискализације издаје фискални рачун за аванс на дан на који наплатио накнаду и фискални рачун за промет добара на дан извршеног промета.

1.4. Ако се врши промет на мало – продаја добара, код које се обавеза измирује платном картицом, а обвезник фискализације је наплатио део накнаде дана који је ранији од дана промета добара и део накнаде дана који је каснији од датума промета добара, обвезник фискализације издаје фискални рачун за аванс на дан на који је наплатио део накнаде пре извршеног промета добара и фискални рачун за промет добара на дан извршеног промета.

Напомињемо, ако је обвезник фискализације више пута наплатио део накнаде пре извршеног промета, дужан је да по основу сваке наплате изда рачун за аванс.

### 2. Измиривање обавеза чековима

2.1. Пријем чекова не доводи до обавезе издавања фискалног рачуна за аванс, односно фискалног рачуна за промет, ако су договорени датуми издавања чекова каснији од датума када је обвезник фискализације примио чекове.

2.2. Ако се врши промет на мало – продаја добара, за који се обавеза измирује чековима код којих је као договорени датум издавања наведен датум промета добара, односно датуми који су каснији од датума промета добара у случају тзв. продаје на рате, обве-

зник фискализације издаје фискални рачун за промет добара на дан извршеног промета.

2.3. Ако се врши промет на мало – продаја добара, за који се обавеза измирује чековима код којих су као договорени датуми издавања чекова наведени датуми ранији од датума промета добара и датуми каснији од датума промета добара, обвезник фискализације издаје фискални рачун за аванс по основу сваког чека код којег је као договорени датум издавања наведен датум ранији од датума промета и фискални рачун за промет добара на дан извршеног промета.

### **Пример:**

Обвезник фискализације продаје комоду на шест месечних рата. Купац је дана 18. априла 2022. године предао шест чекова продавцу. За чекове су договорени следећи датуми издавања – 29. април, 29. мај, 29. јун, 29. јул, 29. август и 29. септембар 2022. године. Испорука комоду биће извршена 3. јуна 2022. године. Обвезник фискализације има обавезу да купцу изда фискални рачун за аванс дана 29. априла 2022. године, фискални рачун за аванс дана 29. маја 2022. године и фискални рачун за промет дана 3. јуна 2022. године.

Поред тога, имајући у виду да је одредбама члана 13. ст. 1. и 2. Правилника о врстама фискалних рачуна прописано да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, фискални рачун издаје купцу добара, односно кориснику услуга у штампаној форми, која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. Закона, а да алтернативно, обвезник фискализације може фискални рачун доставити електронским путем, искључиво уз сагласност купца добара, односно корисника услуге, обвезник фискализације приликом употребе платне картице од стране купца, односно пријема чекова купца, за промет који ће накнадно бити извршен, може од купца добара затражити сагласност за достављање фискалних рачуна електронским путем на одређену адресу за пријем електронске поште.

Када је реч о вашем питању које се односи на исказивање података о артиклима за које је извршено авансно плаћање у фискалном рачуну за аванс, указујемо да обвезник фискализације не мора у том фискалном рачуну да прикаже детаљну спецификацију артикала за које је извршено авансно плаћање, већ може да унесе број предрачуна или уговора на основу којег је купац извршио авансну уплату. (МФИН, 401-00-03022/2022-04 од 28.04.2022. године)

### **5. Када обвезник фискализације врши продају једнонаменских ваучера, тзв. интерних фестивалских картица, којима је једино могуће плаћање добара и услуга на манифестацији затвореног типа, дужан је да приликом продаје истих изда преко електронског фискалног уређаја фискални рачун Промет-Продаја**

Одредбом члана 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21 – у даљем тексту: ЗФ) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Проме-

том на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја – аутомата. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

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

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

Чланом 2. став 1. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, 99/21, 10/22, 49/22, 50/22 и 57/22 – у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја као податак о врсти фискалног рачуна, наводи један од следећих података: промет или аванс.

Према одредби члана 3. Правилника обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, као податак о типу трансакције, у смислу члана 5. став 2. тачка 2) Закона, на фискалном рачуну наводи један од следећих података:

- 1) продаја;
- 2) рефундација, односно поништавање рачуна.

Продајом, у смислу става 1. тачка 1) овог члана, сматра се тип трансакције који подразумева промет на мало, укључујући и примљени аванс за будући промет на мало.

Рефундацијом, у смислу става 1. тачка 2) овог члана, сматра се тип трансакције који подразумева повраћај уплате или дела уплате за промет на мало или повраћај целог или дела аванса за будући промет на мало, из било ког разлога, као и тип трансакције који подразумева враћање и замену добара испоручених купцу добара, из било ког разлога.

Поништавањем рачуна, у смислу става 1. тачка 2) овог члана, сматра се тип трансакције који подразумева исправљање грешке након издавања фискалног рачуна, а који се не може сматрати рефундацијом у смислу става 3. овог члана.

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

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

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

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

У случају да купац, односно корисник услуга, испоручена добра, односно пружене услуге плаћа користећи више од једног начина плаћања, обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) ЗФ, на фискалном рачуну може навести и више података из става 1. члан 6. Правилника, при чему је у обавези да искаже и плаћене износе подељене по појединачним начинима плаћања.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, када обвезник фискализације EXIT FESTIVAL, како наводите у вашем допису, врши продају једнонаменских ваучера, тзв. интерних фестивалских картица – специјализованих безготовинских и бескон-

тактних картица (Near field communication – RFID kartica), којима је једино могуће плаћање добара и услуга на манифестацији затвореног типа коју организује обвезник фискализације, дужан је да приликом продаје истих изда преко електронског фискалног уређаја фискални рачун Промет-Продаја. У овом фискалном рачуну назив артикла је једнонаменски ваучер, чија цена је једнака износу уплаћеног износа на тзв. интерној фестивалској картици, а као стопа ПДВ се уноси стопа ПДВ по којој се опорезују добра и услуга која се могу купити овом картицом, у конкретном случају од 20%, с тим да је опција плаћања „ваучер“.

Уколико корисник тзв. интерних фестивалских картица врши допуну износа исте, обвезник фискализације, као и код продаје картице, издаје кориснику картице фискални рачун Промет-Продаја.

Приликом реализације описаног једнонаменског ваучера, обвезник фискализације не издаје фискални рачун Промет-Продаја.

Поступак рефундације (повраћаја) преосталих средстава са интерне фестивалске картице врши се издавањем фискалног рачуна Промет Рефундација, сагласно члану 3. став 3. Правилника.

Сагласно наведеном поступак издавања и реализације једнонаменских ваучера, који је описан у допису, у сагласности је са прописима којима се регулише област фискализације. (МФИН, 011-00-480/2022-04 од 20.05.2022. године)

### **6. Продаја услуга у име и за рачун трећег лица физичким лицима евидентира се преко сопственог фискалног уређаја**

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

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

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

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

Одредбом члана 6. став 1. Правилника прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) ЗФ, на фискалном рачуну наводи један од следећих података, зависно од средства плаћања којим купац, односно корисник услуга плаћа испоручена добра, односно пружене услуге:

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

Према ставу 3. наведеног члана Правилника прописано је да у случају да купац, односно корисник услуга, испоручена добра, односно пружене услуге плаћа користећи више од једног начина плаћања, обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, у оквиру податка о начину плаћања, у смислу члана 5. став 2. тачка 11) Закона, на фискалном рачуну може навести и више података из ст. 1. и 2. овог члана, при чему је у обавези да искаже и плаћене износе подељене по појединачним начинима плаћања.

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

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

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

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

Сагласно наведеној Уредби, лица која обављају делатност 82.30 (Организовање састанака и сајмова) и делатност 79.90 (Остале услуге резервације и делатности повезане с њима) нису ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Према томе, у конкретном случају када АД „Новосадски сајам“ Нови Сад организује продају улазница посетиоцима својих сајамских манифестација кроз уговорну сарадњу са пословним партнером GIGS TIX доо Нови Сад који ову услугу пружају купцима искључиво у име и за рачун АД „Новосадски сајам“ Нови Сад, овакав промет GIGS TIX доо Нови Сад дужан је да евидентира преко сопственог електронског фискалног уређаја.

То у конкретном случају значи да је GIGS TIX доо Нови Сад дужан да у тренутку промета на мало, за услугу продаје улазница за друго правно лице и то независно од начина плаћања, изда фискални рачун коришћењем сопственог електронског фискалног уређаја. Напомињемо да GIGS TIX доо Нови Сад приликом продаје улазница издаје фискални рачун са стопом ПДВ – 0%.

Када организатор манифестације (АД „Новосадски сајам“ Нови Сад) продаје улазнице у своје име и за свој рачун, дужан је да на евидентира промет остварен продајом улазница са припадајућом стопом ПДВ.

Истичемо да се фискални рачун издаје кориснику услуга у штампаној форми, која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. ЗФ. Алтернативно, фискални рачун може да се достави кориснику услуге и електронским путем, искључиво уз сагласност корисника услуге. (МФИН, 011-00-00484/2022-04 од 31.05.2022. године)

## **7. Лица која у оквиру делатности 79.11 (Делатност путничких агенција) врше продају појединачних авиокарата физичким лицима нису у обавези да тако извршен промет на мало евидентирају преко електронског фискалног уређаја**

Поводом вашег питања везаног за обавезу евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја приликом продаје индивидуалних авиокарата физичким лицима у оквиру шифре делатности 79.11 (Делатност путничких агенција) за превоз путника у ваздушном саобраћају, са аспекта прописа којима се уређује фискализација, обавештавамо вас следеће:

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

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

Ставом 3. истог члана Закона прописано је да изузетно од става 2. овог члана, Влада може, полазећи од техничких и функционалних карактеристика електронских фискалних уређаја и специфичности одређене делатности, на заједнички предлог министарства надлежног за послове финансија и министарства надлежног за послове трговине, одредити делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја у смислу става 2. овог члана.

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

Одредбом члана 3. став 2. тачка 3) Уредбе прописано је да се делатностима за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за

промет на мало преко електронског фискалног уређаја, сматра и делатност 51.10 (Ваздушни превоз путника).

Сагласно горе наведеним одредбама Закона и Уредбе, лица која у оквиру делатности 79.11 (Делатност путничких агенција) врше продају појединачних авиокарата физичким лицима нису у обавези да тако извршен промет на мало евидентирају преко електронског фискалног уређаја, узимајући у обзир да је делатност 51.10 (Ваздушни превоз путника) сврстана у делатности за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја.

Напомињемо да лица која обављају делатност 79.11 (Делатност путничких агенција) нису ослобођена обавезе евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало који се врши у оквиру наведене делатности (нпр. продаја аранжмана, услуга смештаја и др.), осим, у конкретном случају, када се ради о продаји појединачних авиокарата физичким лицима. (МФИН, 011-00-00426/2022-04 од 2.06.2022. године)

**8. Када се, поред накнаде за испоруку енергије за грејање и хлађење физичким лицима чија се потрошња утврђује путем мерних инструмената, наплаћују и трошкови који се односе на функционисање система климатизације, чији се износи утврђују по m<sup>2</sup> простора, ти трошкови сматрају се делом накнаде за промет енергије за грејање, односно хлађење, за коју не постоји обавеза издавања фискалног рачуна**

Поводом вашег захтева за мишљење у вези са обавезом евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, са аспекта прописа којима се уређује фискализација, обавештавамо вас следеће:

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

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

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

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

Чланом 2. став 1. тачка 2) Уредбе прописано је да се делатностима за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја, сматрају и делатности које обављају обвезници фискализације а који накнаду за продата добра, односно пружене услуге физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуну потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.).

Сагласно наведеним законским и подзаконским одредбама, када WEST 65 D.O.O. из Београда испоручује енергију за грејање, односно хлађење физичким лицима у стамбеним зградама, чија се потрошња (читавање стања) утврђује путем мерних инструмената – калориметара, мишљења смо да за тај промет WEST 65 D.O.O. из Београда нема обавезу евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, с обзиром на то да је одредбом члана 2. став 1. тачка 2) Уредбе прописано ослобођење од обавезе евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја делатности које обављају обвезници фискализације, а који накнаду за продата добра, односно пружене услуге физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуну потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.). С тим у вези, имајући у виду да WEST 65 D.O.O. из Београда наплаћује од физичких лица и трошкове који се односе на функционисање система климатизације (нпр. трошкови за текуће и инвестиционо одржавање), чији се износи утврђују по m<sup>2</sup> простора, ти трошкови сматрају се делом накнаде за промет енергије за грејање, односно хлађење, за коју (накнаду) не постоји обавеза издавања фискалног рачуна у складу са чланом 2. став 1. тачка 2) Уредбе.

Напомињемо, у основицу за обрачунавање ПДВ, у складу са законом којим се уређује ПДВ, урачунавају се сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара.

## РАЧУНОВОДСТВО

### **1. Правно лице је обавезно да у својим пословним књигама вредност грађевинског земљишта исказе одвојено од вредности објеката који су на том земљишту изграђени**

Вашим дописом достављен нам је захтев Градске управе за финансије у вези са питањем утврђивања основице пореза на имовину за грађевинско земљиште које обвезник у пословним књигама не исказује одвојено од вредности објеката.

У предметном захтеву, постављена су два питања:

1. Да ли је, са становишта прописа којима се уређује рачуноводство, правно лице дужно да у својим пословним књигама вредност грађевинског земљишта исказе одвојено од вредности објеката који су на том земљишту изграђени?

2. Уколико је правно лице дужно да у својим пословним књигама вредност грађевинског земљишта исказе одвојено од вредности објеката који су на том земљишту изграђени, а то не учини, на који начин и у ком року је дужно да отклони начињен пропуст и да ли у том случају подлеже санкцијама?

Имајући у виду садржину достављеног захтева, на основу члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), Министарство даје следеће мишљење:

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 – др. закон, у даљем тексту: Закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обавезници 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 24. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

Иако у предметном захтеву није наведен податак коју регулативу (МСФИ, МСФИ за МСП или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима, микро правна лица и друга правна лица) примењује конкретно правно лице приликом вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја, полазимо од претпоставке да су у питању МСФИ. У том случају релевантни су стандарди МРС 8: *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* и МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема*.

Параграфом 58. МРС 16 прописано је да су земљиште и објекти засебна средства која се обрачунавају засебно, чак и када су заједно прибављени (исто је предвиђено и у оквиру МСФИ за МСП и горе поменутих правилником). Уз одређене изузетке, као што су каменоломи и терени који се користе као депоније, земљиште има неограничени корисни век и због тога се

не амортизује. Објекти имају ограничени корисни век и због тога су средства која се амортизују. Повећање вредности земљишта на ком се налази неки објекат, не утиче на утврђивање корисног века тог објекта.

Одредбама параграфа 5. МРС 8 прописано је да су грешке из претходног периода изостављени или погрешно исказани подаци из финансијских извештаја ентитета за један или више периода који произилазе из неупотребљавања или погрешне употребе поузданих информација које:

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

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

Параграфом 41. МРС 8 прописано је да се грешке могу појавити везано за признавање, одмеравање, презентацију или обелодањивање елемената финансијских извештаја. Финансијски извештаји нису у складу са МСФИ ако садрже било материјално значајне грешке било безначајне/нематеријалне грешке које су направљене намерно, у циљу постизања одређене презентације финансијске позиције, финансијских перформанси и токова готовине ентитета. Потенцијалне грешке текућег периода откривене у том периоду се исправљају пре него што финансијски извештаји буду одобрени за објављивање. Међутим, материјално значајне грешке се понекад откриву тек у каснијем периоду, и те грешке из претходног периода се исправљају у упоредним информацијама презентованим у финансијским извештајима за тај каснији период (види параграфе 42–47).

Као предмет параграфа 43, ентитет врши ретроспективну корекцију материјално значајних грешака из претходног периода у првом сету финансијских извештаја одобреном за објављивање након откривања тих грешака тако што ће:

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

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

Грешка из претходног периода се исправља ретроспективним прерачунавањем података изузев ако је неизводљиво утврдити било ефекте који се односе на одређени период или кумулативни ефекат грешке (параграф 43. МРС 8).

При примени параграфа 42, ентитет обелодањује следеће:

(а) природу грешке из претходног периода;

(б) за сваки презентовани период, у мери у којој је то изводљиво, износ корекције:

(i) за сваку билансну позицију финансијског извештаја на коју је промена утицала; и

(ii) основних и разређених зарада по акцији, ако ентитет примењује IAS 33;

(ц) износ корекције на почетку најранијег претходног периода; и

(д) ако је за одређени претходни период неизводљиво извршити ретроспективно прерачунавање података, околности које су довеле до те ситуације и опис како и од када је грешка исправљена.

Одредбама члана 6. став 3. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС”, број 89/20, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се на рачуну 021 – *Грађевинско земљиште*, исказује грађевинско земљиште, у складу са рачуноводственом политиком.

Чланом 6. став 4. Правилника прописано је да се на рачуну 022 – *Грађевински објекти*, исказују грађевински објекти, у складу са рачуноводственом политиком.

Имајући у виду све наведено, у наставку су одговори на горе постављена питања:

1. С обзиром на одредбе МРС 16, као и начин исказивања грађевинског земљишта и грађевинских објеката сагласно Правилнику, правно лице је било у обавези (без обзира на регулативу коју примењује приликом вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја) да у својим пословним књигама вредност грађевинског земљишта искаже одвојено од вредности објеката који су на том земљишту изграђени. Дакле, када правно лице набави грађевински објекат за обављање делатности са земљиштем испод објекта, а које служи за приступ и коришћење грађевинског објекта, набавну вредност земљишта треба да евидентира на рачуну 021 – *Грађевинско земљиште*, а грађевински објекат на посебном рачуну 022 – *Грађевински објекти*, у складу са одредбама Правилника.

2. Правно лице треба пре свега да утврди да ли је у конкретном случају у питању материјално значајна грешка. Уколико је то случај, као што је горе наведено, правно лице је у обавези да изврши корекцију материјално значајне грешке кроз ретроспективно прерачунавање, односно да примени приступ у складу са МРС 8. Такође, указујемо да уколико је у питању материјално значајна грешка у смислу МРС 8, правно лице ће свакако сносити одређене последице које произилазе из корекције финансијских извештаја (негативан утицај на кредитбилитет правног лица код пословних партнера, банака, купаца и др.) и последично пореског биланса, уз додатни негативан финансијски ефекат услед погрешно утврђене амортизације и увећане основнице за обрачун пореске амортизације поменутог грађевинског објекта.

На крају, желимо да укажемо да је, сагласно члану 43. став 2. Закона, за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању, односно консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном

регулативом правног лица односно предузетника додељени), односно у конкретном случају правно лице је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом регулативом (нпр. МСФИ), док је крајња одговорност ревизора (уколико је правно лице обвезник ревизије) да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутом регулативом. (МФИН, 011-00-00374/2022-04 од 26.05.2022. године)

## 2. Рачуноводствени третман улагања у пословни простор које врши закуподавац по налогу закупца

Обратили сте се Министарству финансија (у даљем тексту: Министарство) 12. маја 2022. године захтевом за давање мишљења у вези са рачуноводственим третманом трансакције улагања у пословни простор који се даје у закуп, а које се врши по налогу закупца.

У предметном захтеву, постављено је неколико питања:

1. Да ли у конкретном случају ЗАКУПОДАВАЦ по основу улазних рачуна подизвођача (осим у делу претходног пореза за који се остварује право на одбитак) треба да призна неку врсту имовине (као ново средство или повећање постојећег средства) или да призна расходе по тзв. бруто принципу или да призна умањење прихода по тзв. нето принципу?;

2. Да ли у конкретном случају ЗАКУПОДАВАЦ по основу излазних рачуна према ЗАКУПЦУ (умањено само за евентуалну обавезу за ПДВ ако је исказана на рачуну) треба да призна приходе у целом износу по бруто принципу или да призна приходе умањене по основу рачуна подизвођача по нето принципу?;

3. Ако се испостави да ЗАКУПОДАВАЦ по основу наведених излазних и улазних рачуна треба да призна приходе и расходе по бруто принципу или да их призна пребијене по нето принципу – да ли постоји разлика између та два начина признавања у односу на резултат пре опорезивања (имајући у виду да све повезане трансакције настају у једном обрачунском периоду)?;

4. Ако се испостави да ЗАКУПОДАВАЦ по основу наведених излазних и улазних рачуна треба да призна приходе пребијене по нето принципу, да ли одабир прелазног рачуна – на коме се евидентирају трошкови као контрастав обавезама према подизвођачима до момента пребијања са приходима као контраставом за потраживања од ЗАКУПЦА – може да утиче на исправност евидентирања по нето принципу, односно тачност утврђеног резултата пре опорезивања у Билансу успеха датог периода?

Као чињенично стање, у захтеву је наведено следеће:

• АВ d.o.o. Београд је у својству ЗАКУПОДАВАЦА потписао уговор о давању пословног простора у закуп са неповезаним правним лицем – ЗАКУПЦЕМ.

• ЗАКУПОДАВАЦ примењује комплетне МСФИ и у складу са МРС 40 овај пословни простор евидентира као инвестициону некретнину.

• Уговором о закупу договорено је да ће ЗАКУПОДАВАЦ у својству извођача радова да извр-

ши одређена унапређења пословног простора према захтевима ЗАКУПЦА. По основу извршених радова ЗАКУПОДАВАЦ издаје рачуне ЗАКУПЦУ и по том основу евидентира потраживања од ЗАКУПЦА.

- ЗАКУПОДАВАЦ за ове потребе ангажује подизвођаче који му издају рачуне за извршене радове и по том основу евидентира обавезе према подизвођачима као добављачима. Напомињемо да подизвођачи врше већи обим радова, од којих један део сноси ЗАКУПОДАВАЦ (трошкови по том основу нису предмет овог Захтева), а други део сноси ЗАКУПАЦ. Овај други део је дефинисан као надокнада свих трошкова изнад одређеног износа. Другим речима, од укупне накнаде која се плаћа подизвођачима, фиксни део сноси ЗАКУПОДАВАЦ, а вишак изнад тог дела сноси ЗАКУПАЦ измирењем својих обавеза по основу рачуна ЗАКУПОДАВАЦА.

- Улагања, односно сви повезани улазни и излазни рачуни односе се на један обрачунски период, односно једну пословну годину. Уговором о закупу уговорено је да ће ЗАКУПАЦ просторије и складишни простор вратити у првобитно стање на дан предаје и да ће уклонити све нове конструкције, побољшања, измене или додатке у просторијама које је извршио ЗАКУПАЦ – укључујући и по основу предметних улагања које је ЗАКУПОДАВАЦ извршио у својству извођача радова.

- Предмет нашег захтева јесте рачуноводствено евидентирање описаних повезаних трансакција – са ЗАКУПЦЕМ као инвеститором и са подизвођачима радова – у пословним књигама ЗАКУПОДАВАЦА.

Имајући у виду садржину достављеног захтева, на основу члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), Министарство даје следеће мишљење:

Одредбама члана 2. Правилника о Контном оквиру и о садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, број 89/20, у даљем тексту: Правилник) прописано је да правна лица и предузетници исказују стање и промене имовине, капитала и обавеза, расходе и приходе и утврђују резултате пословања према садржини појединих рачуна у Контном оквиру.

У члану 3. тачка 1. Правилника прописано је да се стање и промене имовине, капитала и обавеза, приходи и расходи и утврђивање резултата пословања евидентирају на основним (троцифреним) рачунима прописаним у Контном оквиру, у складу са регулативом коју правно лице, односно предузетник примењује за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима (МСФИ, МСФИ за МСП или подзаконски акт којим се уређује начин признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица) и усвојеним рачуноводственим политикама.

У тачки 4.11 Концептуалног оквира за финансијско извештавање наведено је да су патенти и ауторска права имовина уколико се од њих очекује прилив

економских користи ентитету и ако их контролише ентитет. У тачки 4.12 наведено је да много имовине, на пример, потраживања и некретнине, су повезани за законским правима, укључујући и право власништва. У одређивању постојања имовине, право власништва није од суштинске важности; на овај начин, на пример, некретнина која је под лизингом је имовина ако ентитет контролише користи чије притицање је очекивано од некретнине. Иако је капацитет ентитета да контролише користи углавном последица законских права, одређена ставка и поред тога може да задовољи дефиницију имовине упркос томе што не постоји правна контрола. На пример, знање стечено из развојне активности може да задовољи дефиницију имовине када, услед чувања тајности таквог знања, ентитет контролише користи чије се притицање очекује по том основу.

Параграфом 67. МРС 40: *Инвестиционе некретнине*, прописано је да се отуђење инвестиционе некретнине може извршити продајом или закључењем финансијског лизинга. Датум отуђења инвестиционе некретнине која је продата је датум када прималац стиче контролу над том инвестиционом некретнином у складу са захтевима за одређивање када је обавеза у погледу перформанси испуњена у складу са МСФИ 15. Дакле, инвестициона некретнина, односно повећање набавне вредности инвестиционе некретнине се признаје тек на дан стицања контроле над тим економским ресурсом. Практично иста одредба прописана је и у параграфу 69 МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема*.

Однос између ЗАКУПОДАВАЦА и ЗАКУПЦА по питању предметног улагања је у делокругу МСФИ 15: *Приход од уговора са купцем*, иако је формално уговорено у оквиру Уговора о закупу, односно да ЗАКУПАЦ по том питању има статус купца у смислу МСФИ 15. Наиме, у параграфу 7 МСФИ 15 прописано је да уговор са купцем може једним делом да буде у делокругу овог стандарда и делом у делокругу осталих стандарда наведених у тачки 5, а Уговор о закупу је неспорно у делокругу МСФИ 16: *Лизинг* који је наведен у тачки 5(а) МСФИ 15.

Дакле, мишљења смо да је неспорно да ЗАКУПОДАВАЦ поменути Уговор о закупу треба да обухвати у оквиру ова два стандарда – део у вези са улагањем у складу са МСФИ 15, а део у вези са закупом у складу са МСФИ 16.

С тим у вези, у параграфу 98 МСФИ 15 прописано је да ентитет признаје следеће трошкове као расход када настану:

- (а) општи и административни трошкови (осим ако те трошкове по уговору не сноси купац, у ком случају ентитет треба да вреднује те трошкове у складу са параграфом 97);

- (б) трошкови утрошеног материјала, радне снаге и других ресурса утрошених да би се испунио уговор, а који нису одражени у цени уговора;

- (ц) трошкови који се односе на испуњавање (или делимично испуњавање) обавеза извршења по уговору (то јест, трошкови који се односе на прошла извршења); и

(д) трошкови за које ентитет не може да направи разлику да ли се односе на неиспуњене или испуњене обавезе извршења по уговору (или делимично испуњене обавезе извршења).

У складу са наведеним, сматрамо да је неспорно да се трошкови по основу улазних рачуна подизвођача у вези са испуњавањем обавеза извршења за конкретна улагања евидентирају као расход по настанку, осим ако се дође до закључка да ЗАКУПОДАВАЦ у конкретном случају наступа као посредник (агент) у складу са параг. Б34–Б38 МСФИ 15, у ком случају се евидентирају као умањење прихода у складу са тзв. нето принципом.

Према параграфу Б36 МСФИ 15, ентитет је агент ако је обавеза извршења тог ентитета да организује за испоруку спецификованих добара или пружање услуга од стране другог ентитета. Ентитет који је агент не контролише спецификована добра или услуге које пружа трећа страна пре него што се то добро или услуга пренесе на купца. Када (или док) ентитет који је агент испуни (испуњава) обавезу извршења, треба да признаје приход у износу свих накнада или провизија на које очекује да ће имати право у замену за ангажовање друге стране да обезбеди своја добра и услуге. Накнада или провизија ентитета би могла да буде нето износ накнаде који ентитет задржава након плаћања другој страни накнаде која је примљена у замену за добра или услуге које је та страна испоручила.

Сагласно параграфу Б37 МСФИ 15, показатељи да неки ентитет контролише спецификована добра или услуге пре него што се пренесу купцу (и зато се сматра принципалом) укључују, између осталог, следеће:

(а) ентитет сноси примарну одговорност за испуњавање обећања да ће испоручити наведено добро или услугу. Ово обично укључује одговорност за прихватљивост спецификованог добра или услуге (на пример, примарну одговорност да добро или услуга испуњавају спецификације купца). Ако ентитет има примарну одговорност за испуњење обећања да ће испоручити спецификовано добро или услугу, то може да значи да трећа страна која је укључена у испоручивање наведеног добра или услуге делује у име ентитета.

(б) ентитет има ризик залиха пре него што се спецификовано добро или услуга пренесе на купца, или након преноса контроле на купца (на пример, ако купац има право на повраћај). На пример, ако ентитет прибави, или се обавезе да ће прибавити, спецификовано добро или услугу пре закључивања уговора са купцем, то може да значи да ентитет има могућност да управља коришћењем, и у значајној мери оствари све остале користи од тог добра или услуге пре него што је пренесе на купца.

(ц) ентитет има дискреционо право одређивања цене добара или услуга које припадају трећој страни. Одређивање цене коју купац плаћа за наведено добро или услугу може да значи да ентитет има могућност да управља коришћењем тог добра или услуге и у значајној мери оствари све остале користи. Међутим, у неким случајевима, агент може имати дискреционо право одређивања цена. На пример, агент може има-

ти одређену флексибилност у одређивању цена да би генерисао додатни приход од своје услуге договарања да добра или услуге купцима пруже треће стране.

Према параграфу Б37А МСФИ 15, показатељи у параграфу Б37 могу да буду више или мање релевантни за процену контроле у зависности од природе спецификованог добра или услуге и услова и одредби уговора. Поред тога, различити показатељи могу да пруже убедљивије доказе за различите уговоре.

У том смислу, руководство ЗАКУПОДАВЦА је анализирано конкретне околности на следећи начин. Примарну одговорност према ЗАКУПЦУ за извршена улагања има ЗАКУПОДАВАЦ, али се то у складу са тачком Б37А не сматра пресудном чињеницом.

Наиме, улагања се врше тачно према налогу ЗАКУПЦА и ЗАКУПОДАВАЦ нема никакве обавезе у том смислу према подизвођачима пре него што дође до извршења уговорне обавезе, односно извршења самих радова – што указује да ЗАКУПОДАВАЦ наступа као посредник (агент) у смислу МСФИ 15.

Додатно, уговорено је да цена извршених улагања коју ЗАКУПОДАВАЦ зарачунава ЗАКУПЦУ директно зависи од цена подизвођача радова, односно ЗАКУПОДАВАЦ нема дискреционо право одређивања цене према ЗАКУПЦУ – што указује да ЗАКУПОДАВАЦ наступа као посредник (агент) у смислу МСФИ 15.

У складу са наведеним, руководство ЗАКУПОДАВЦА је дошло до закључка да ЗАКУПОДАВАЦ наступа као посредник (агент) у смислу МСФИ 15, и последично приходе треба да призна на нето основи као разлику између накнаде за извршена улагања наплаћене од ЗАКУПЦА и накнада плаћених извођачима радова по истом основу. Уколико су ове накнаде у истом износу, епилог је да се ни не евидентира приход.

Имајући у виду све наведено, у наставку су одговори (хронолошки) на горе постављена питања:

1. С обзиром на наведене одредбе Концептуалног оквира за финансијско извештавање и релевантних МСФИ, сматрамо да у конкретном случају ЗАКУПОДАВАЦ не контролише извршено улагање као економски ресурс, па самим тим нема основа за признавање неке врсте имовине у својим пословним књигама. Дакле, ЗАКУПОДАВАЦ у смислу МСФИ не контролише конкретно улагање и самим тим нема основа да по основу улазних рачуна подизвођача призна повећање вредности постојећег средства (инвестиционе некретнине), као ни да призна ново средство било у делокругу МРС 40 или МРС 16. Напомињемо да је ЗАКУПАЦ начелно могао да конкретна улагања изврши и без ангажовања ЗАКУПОДАВЦА – што би значило да ЗАКУПОДАВАЦ по том основу не би ни вршио никаква евидентирања у својим пословним књигама, а истовремено за ЗАКУПЦА не би изменило карактер самог улагања.

Додатно, одредбе Правилника указују да су обвезници дужни да у складу са примењеном регулативом (у конкретном случају МСФИ) за сваку ставку определе да ли је реч о повећању или смањењу имовине, капитала, обавеза, прихода или расхода, па у складу са тим определе одговарајући рачун у складу са Пра-

вилником. Другим речима, приходи од продаје не могу се евидентирати по бруто принципу ако МСФИ за конкретну ситуацију прописују евидентирање по нето принципу. Исто тако, трошкови улагања у сопствену некретнину се не могу евидентирати као повећање набавне вредности те некретнине или као ново стално средство ако МСФИ за конкретну ситуацију прописују признавање расхода по бруто принципу или умањење прихода ради признавања по нето принципу.

На крају, сматрамо да је неспорно да се трошкови по основу улазних рачуна подизвођача у вези са испуњавањем обавеза извршења за конкретна улагања евидентирају као расход по настанку, осим ако се дође до закључка да ЗАКУПОДАВАЦ у конкретном случају наступа као посредник (агент) у складу са параг. Б34 – Б38 МСФИ 15, у ком случају се поменута улагања евидентирају као умањење прихода у складу са тзв. нето принципом. Како се улагања врше тачно према налогу ЗАКУПЦА и ЗАКУПОДАВАЦ нема никакве обавезе у том смислу према подизвођачима пре него што дође до извршења уговорне обавезе, односно извршења самих радова – наведено указује да ЗАКУПОДАВАЦ у конкретном случају управо наступа као посредник (агент) у смислу МСФИ 15. Самим тим, мишљења смо да руководство ЗАКУПОДАВЦА последично приходе треба да призна по тзв. нето принципу, тј. као разлику између накнаде за извршена улагања наплаћене од ЗАКУПЦА и накнада плаћених извођачима радова по истом основу.

2. Мишљења смо да је на руководству ЗАКУПОДАВЦА да определи на који начин ће признати приходе по основу излазних рачуна према ЗАКУПЦУ (умањено само за евентуалну обавезу за ПДВ ако је исказана на рачуну) – у целом износу по бруто принципу или умањене по основу рачуна подизвођача по нето принципу. Међутим, имајући у виду податке из захтева, као и одредбе релевантних МСФИ, сматрамо да, у конкретном случају, нема сметњи да се наведена улагања у пословни простор који се даје у закуп евидентирају у пословним књигама ЗАКУПОДАВЦА у складу са МСФИ 15 – по тзв. нето принципу прописаном за посреднике (агенте), односно пребијањем основица из улазних рачуна подизвођача и излазних рачуна према закупу.

3. Имајући у виду да све повезане трансакције настају у једном обрачунском периоду, сматрамо да не постоји разлика у томе да ли ће ЗАКУПОДАВАЦ по основу наведених излазних и улазних рачуна признати приходе и расходе по бруто принципу или пребијене по тзв. нето принципу. Као што је наведено у одговору на питање број 2. на руководству ЗАКУПОДАВЦА је да определи на који начин ће признати поменуте приходе у складу са важећом регулативом, укључујући релевантне МСФИ.

4. Према подацима из захтева, ЗАКУПОДАВАЦ је наведена улагања (исправно) евидентирао у складу са МСФИ 15 и то по тзв. нето принципу прописаном за посреднике (агенте), односно пребијањем основица из улазних и излазних рачуна, те је за ове потребе при-

менио прелазни рачун 02613 – *Трошкови адаптације префактурисани*.

Суштина овог рачуноводственог поступка је да се све накнаде које ЗАКУПОДАВАЦ дугује подизвођачима (осим претходног пореза за који се остварује право на одбитак) евидентирају као обавезе према добављачу на терет неког прелазног рачуна у оквиру Биланса стања. По испуњењу обавезе извршења у односу са ЗАКУПЦЕМ као инвеститором, ЗАКУПОДАВАЦ затвара овај дуговни салдо на прелазном рачуну и евидентира потраживање од ЗАКУПЦА (најчешће у оквиру групе 20 по издавању свог рачуна) и евентуални приход од услуге посредовања на нето основи у складу са тачком Б36 МСФИ 15.

Имајући у виду да Правилник не прописује (прелазни) рачун за ову намену, на ЗАКУПОДАВЦУ је да према својим потребама и могућностима определи у оквиру ког рачуна ће да евидентира фактуре извођача радова у периоду до фактурисања закупу као инвеститору (у ситуацији када наступа као посредник). Сматрамо да одабир конкретног прелазног рачуна није од значаја, тј. не може да утиче на исправност евидентирања по тзв. нето принципу, односно тачност утврђеног резултата пре опорезивања у Билансу успеха датог периода, с обзиром да се на истом свакако прво евидентира задужење по основу улазних рачуна подизвођача, а затим раздужење по основу излазних рачуна према ЗАКУПЦУ – евентуална нето разлика би се евидентирала као приход од услуга у пословним књигама ЗАКУПОДАВЦА.

На крају, желимо да укажемо да је, сагласно члану 43. став 2. Закона, за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању, односно консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени), односно у конкретном случају ЗАКУПОДАВАЦ је у обавези да састави редован годишњи финансијски извештај у складу са МСФИ, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тог финансијског извештаја са поменутом регулативом (МСФИ). (МФИН, 011-00-00453/2022-16 од 19.05.2022. године)

### **3. За одређивање висине годишњег прихода као основа за плаћање локалне комуналне таксе за истицање фирме треба користити податак исказан у Билансу успеха на позицији АОП 1043 – Укупни приходи**

Обратили сте се Министарству финансија (у даљем тексту: Министарство) захтевом од 26. априла 2022. године којим тражите одговор на питање који се приход (у смислу обрасца Биланса успеха) узима у обзир као „годишњи приход” сходно члану 15а Закона о финансирању локалне самоуправе.

Имајући у виду садржину достављеног захтева, на основу члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), из надлежности прописа о рачуноводству, Министарство даје следеће мишљење:

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

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

- Чланом 15а Закона о финансирању локалне самоуправе („Службени гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 83/16, 104/16 – др. закон, 95/18 – др. закон, 111/21 – др. закон) у ст. 1. и 2. прописано је следеће:

Предузетници и правна лица која су према закону којим се уређује рачуноводство разврстана у мала правна лица (осим предузетника и правних лица која обављају делатности: банкарства; осигурања имовине и лица; производње и трговине нафтом и дериватима нафте; производње и трговине на велико дуванским производима; производње цемента; поштанских, мобилних и телефонских услуга; електропривреде; казина, коцкарница, кладионица, бинго сала и пружања коцкарских услуга и ноћних барова и дискотека), а имају годишњи приход до 50.000.000 динара, не плаћају локалну комуналну таксу за истицање фирме на пословном простору (у даљем тексту: фирмарина).

Правна лица која су према закону којим се уређује рачуноводство разврстана у средња правна лица, као и предузетници и мала правна лица која имају годишњи приход преко 50.000.000 динара (осим предузетника и правних лица која обављају делатности: банкарства; осигурања имовине и лица; производње и трговине нафтом и дериватима нафте; производње и трговине на велико дуванским производима; производње цемента; поштанских, мобилних и телефонских услуга; електропривреде; казина, коцкарница, кладионица, бинго сала и пружања коцкарских услуга и ноћних барова и дискотека), фирмарину плаћају на годишњем нивоу највише до две просечне зараде.

- У новом обрасцу Биланса успеха приходи се исказују као: Пословни приходи, Финансијски приходи, Приходи од усклађивања вредности финансијске имовине која се исказује по фер вредности кроз Биланс успеха, Остали приходи и коначно Укупни приходи.

У вези са горе наведеним постављено је питање који се приход (у смислу обрасца Биланса успеха) узим

а у обзир као „годишњи приход“ сходно члану 15а Закона о финансирању локалне самоуправе?

Пре свега указујемо да је одредбама чл. 44–46. Закона уређено достављање финансијских извештаја Агенцији за привредне регистре за статистичке потребе и ради јавног објављивања.

Образац Биланс успеха (који примењују привредна друштва, задруге и предузетници), прописан је Правилником о садржини и форми образаца финансијских извештаја и садржини и форми обрасца статистичког извештаја за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, број 89/20, у даљем тексту: Правилник). У овом обрасцу, у оквиру АОП 1043 – *Укупни приходи*, предвиђено је да исти обухвата збир свих исказаних прихода у Билансу успеха који обухвата: Пословне приходе (АОП 1001), Финансијске приходе (АОП 1027), Приходе од усклађивања вредности финансијске имовине која се исказује по фер вредности кроз Биланс успеха (АОП 1039) и Остале приходе (АОП 1041).

Имајући у виду наведено, уколико је намера члана 15а Закона о финансирању локалне самоуправе да се коришћењем термина: „годишњи приход“ обухвате сви приходи које правна лица, односно предузетници остваре у току једне пословне године, мишљења смо да би у том случају свакако требало обухватити износ на позицији АОП 1043 – *Укупни приходи*, у смислу обрасца Биланса успеха (као саставног дела Правилника), а који је у примени почев од састављања редовних годишњих финансијских извештаја за 2021. годину. (МФИН, 011-00-00388/2022-16 од 16.05.2022. године)

## ОБЈЕДИЊЕНА МИШЉЕЊА

**1. Право на двоструко признавање трошкова истраживања и развоја у пореском билансу у складу са чланом 22г ЗПДПЈ и право на олакшицу по основу зараде запосленог на истраживању и развоју у складу са чланом 21и ЗПДГ и 45з ЗДОСО у случају када запослени ради на пословима дизајна, развоја и тестирања нових функционалности софтвера за потребе одређеног корисника**

У вези са вашим захтевом за добијање мишљења по питању остваривања права на олакшице за правна лица која обављају истраживање и развој, дајемо одговор:

Како се наводи, правно лице се бави развојем софтвера за управљање одређеним системима и с тим у вези развија и нове верзије свог производа које продаје купцима. Правно лице као власник рачунарског програма (софтвера), уговором о лиценци предметни софтвер даје на коришћење другим лицима и по том основу остварује приход, а у својим пословним књигама тај софтвер је евидентирао као своју имовину. С обзиром да корисници не могу да користе стандардну верзију софтвера, правно лице врши одређена прилагођавања стандардног софтвера потребама конкретних корисника што подразумева, како се истиче, развој нових функционалности као и рад на његовој им-

плементацији. С тим у вези, запослени код правног лица, осим рада на пословима развоја нових верзија стандардног софтвера, раде и на пословима дизајна, развоја и тестирања нових функционалности софтвера захтеваних од стране купаца а који рад је, како се наводи, везан за конкретне пројекте. Како се указује, нове функционалности представљају надоградњу софтвера и постају његов део који и будући/други купци могу да користе и нису власништво конкретног купца већ су део нематеријалне имовине (софтвер) правног лица.

### 1) Са становишта Закона о порезу на добит правних лица

Сагласно са чланом 22г став 1. Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ... и 118/21 – у даљем тексту: ЗПДПЛ), 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 Србији.

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. ЗПДПЛ).

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, 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. ЗПДПЛ.

Сагласно члану 2. став 1. тачка 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 трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја.

У складу са чланом 2. став 2. Правилника, трошкови из става 1. тачка 1) овог члана обухватају:

1) активности спровођења пројекта које подразумевају активности запослених који су непосредно укључени у идентификовање и решавање одговарајућих техничких проблема повезаних са конкретним пројектом (запослени који су ангажовани на пословима развоја новог производног система и/или производа, развоја нових рачунарских кола, формулисања нових хемијских једињења, развоја система за решавање проблема загађења земљишта и животне средине, процењивања карактеристика земљишта, спровођења лабораторијских експеримената, развоја софтверских

решења, развоја система за управљање отпадним водама, развоја нових материјала и сл.);

2) активности повезане са директним надзором спровођења пројекта које подразумевају активности повезане са непосредним управљањем и надзором пројекта, као што су: присуствовање састанцима на којима се расправља о техничким аспектима пројекта, предложеним концептима и алтернативама као и могућим решењима и резултатима; директно састајање са запосленима који су укључени у решавање конкретног техничког проблема, планирање пројекта, процена предложених решења у домену дизајна и процеса, управљање процесом развоја, пружање повратних информација вишим нивоима руководства у вези са активностима на конкретном пројекту, и сл; под овим активностима се не подразумевају активности управљања које нису повезане са непосредним управљањем и надзором пројекта;

3) активности подршке у вези са пројектом које подразумевају све оне активности које директно подржавају запослене који су ангажовани на спровођењу и директном надзору пројекта, као што су: подешавање опреме која се користи у сврхе истраживања; употреба машина у сврху производње прототипских компонента; асистирање инжењерима приликом испробавања нових производних процеса; пружање повратне информације о техничким карактеристикама производа од стране линијског руководиоца производње; пружање концептуалних решења или техничких информација од стране продајног особља; израда извештаја од стране службеника; чишћење након тестирања неког експерименталног процеса, односно одржавање просторија у којима се спроводе активности истраживања и развоја; контрола квалитета у циљу тестирања новог производа, материјала, процеса, софтвера, и сл; истраживање тржишта од стране запослених у набавци у циљу проналажења канала набавке материјала који ће се користити у новом производном процесу или при производњи новог производа, и сл.

Према члану 5. став 1. тачка 2) Правилника, обвезник који остварује право на признавање трошкова истраживања и развоја у складу са овим правилником, дужан је да за сваки појединачни пројекат уз порески биланс приложи евиденцију о времену које је сваки од запослених провео радећи на одређеном пројекту.

Трошкови обвезника (евидентирани у пословним књигама) настали у циљу развоја софтвера, а који се односе на послове дизајна, развоја и тестирања нових функционалности софтвера за потребе одређеног корисника, при чему нове функционалности представљају надоградњу софтвера и постају његов део (који други и будући корисници могу да користе), према нашем мишљењу, признају се у двоструко увећаном износу, у складу са чланом 22г ЗПДПЛ и одредбама Правилника.

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

Према одредби члана 21и став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, ... и 118/21 – у даљем тексту: ЗПДГ), послода-

вац – правно лице, који у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обавља истраживање и развој, ослобађа се обавезе плаћања 70% обрачунаог и обустављеног пореза из зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, сразмерно времену које таква лица проведу на пословима истраживања и развоја у односу на пуно радно време.

Лицем које је непосредно ангажовано на пословима истраживања и развоја сматра се лице које ради на спровођењу пројекта на начин да је непосредно укључено у идентификовање и решавање одговарајућих процесних или техничких проблема или задатака повезаних са конкретним пројектом (члан 21и став 2. ЗПДГ).

Према члану 21и став 3. ЗПДГ, ангажовањем на пословима истраживања и развоја у смислу става 2. овог члана не сматрају се активности повезане са директним или индиректним надзором над спровођењем пројекта или активности подршке у вези са спровођењем пројекта.

Истраживањем у смислу става 1. овог члана сматра се оригинално и 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 у циљу производње нових или значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 21и став 4. ЗПДГ).

Према одредби члана 21и став 5. ЗПДГ, ослобођење из става 1. овог члана могу да користе правна лица, која истраживање и развој спроводе за свој рачун и задржавају власништво на нематеријалној имовини која може настати истраживањем и развојем.

Ослобођење из става 1. овог члана не примењује се на зараде исплаћене запосленима ангажованим на активностима истраживања у циљу проналажења и развоја нафте, гаса или минералних залиха у екстрактивној индустрији (члан 21и став 6. ЗПДГ).

Поред тога, чланом 45з Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 118/21 – у даљем тексту: ЗДОСО) прописана је олакшица коју, под прописаним условима, могу да користе послодавци – правна лица, који у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обављају истраживање и развој, у виду права на ослобођење од обавезе плаћања 100% доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду лица која

су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, сразмерно времену које таква лица проведу на пословима истраживања и развоја у односу на пуно радно време.

Правилником о условима и начину остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде запослених на истраживању и развоју („Службени гласник РС“, бр. 48/22) ближе се уређују услови и начин остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, које остварује послодавац – правно лице, који у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обавља истраживање и развој, у складу са чланом 21и ЗПДГ.

Према одредби члана 3. став 1. Правилником о условима и начину остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде запослених на истраживању и развоју, запослени на истраживању и развоју је лице које ради на спровођењу пројекта на начин да је непосредно укључено у идентификовање и решавања одговарајућих научних, процесних или техничких питања, проблема или задатака повезаних са конкретним пројектом, што може укључивати запослене који су ангажовани на пословима развоја новог или унапређења постојећег производног система и/или производа, развоја нових или унапређење постојећих рачунарских кола, формулисања нових хемијских једињења, развоја нових или унапређења постојећих система за решавање проблема загађења земљишта и животне средине, процењивања карактеристика земљишта, спровођења лабораторијских експеримената, развоја софтверских решења, развоја система за управљање отпадним водама, развоја нових или унапређење постојећих материјала и слично.

Имајући у виду наведено, по основу зараде запосленог који је непосредно ангажован на пословима истраживања и развоја тако што ради на задацима повезаним са конкретним пројектом – ради на пословима дизајна, развоја и тестирања нових функционалности софтвера за потребе одређеног корисника, при чему нове функционалности представљају надоградњу софтвера и постају његов део који други и будући корисници могу да користе и нису власништво конкретног купца већ су део нематеријалне имовине – софтвера правног лица, сматрамо да послодавац – правно лице може да оствари право на ослобођење, у складу са чланом 21и ЗПДГ и чланом 45з ЗДОСО и Правилником о условима и начину остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде запослених на истраживању и развоју. (МФИН, 011-00-135/2022-04 од 23.05.2022. године)

## АКТУЕЛНИ ПОДАЦИ

### 1. ПРОСЕЧНА МЕСЕЧНА ЗАРАДА ПО ЗАПОСЛЕНОМ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

| МЕСЕЦ<br>2022. године | Број „Службеног<br>гласника РС“ | Бруто зарада |                   | Нето зарада |                   |
|-----------------------|---------------------------------|--------------|-------------------|-------------|-------------------|
|                       |                                 | износ        | ланчани<br>индекс | износ       | ланчани<br>индекс |
| Јануар (Укупно)       | 41/22                           | 97.877,00    | 95,8              | 70.920,00   | 95,0              |
| Фебруар (Укупно)      | 50/22                           | 97.392,00    | 99,5              | 70.605,00   | 99,6              |
| Март (Укупно)         | 61/22                           | 102.781,00   | 105,5             | 74.664,00   | 105,7             |

### 2. НАЈНИЖА МЕСЕЧНА ОСНОВИЦА ЗА ОБРАЧУН СОЦИЈАЛНИХ ДОПРИНОСА

Најнижа месечна основница за обрачун доприноса за обавезно социјално осигурање објављена је у „Службеном гласнику РС“, бр. 127/21 и износи **30.880** динар ( $88.228 \times 35\%$ ), а примењује се од 1. јануара 2022. године. Најнижа месечна основница примењује се до краја 2022. године.

### 3. МИНИМАЛНА ЗАРАДА

Запослени има право на минималну зараду за стандардни учинак и време проведено на раду. Основница за обрачун социјалних доприноса је бруто минимална зарада. Уколико је бруто минимална зарада виша од најниже основнице, допринос се обрачунава на БМЗ, а уколико је БМЗ нижа, основница за обрачун доприноса је најнижа основница. Минимална зарада за период јануар–децембар 2022. године („Службени гласник РС“, бр. 87/21) утврђена је у нето износу од 201,22 динара по радном часу и примењује се од 1.01.2022. године.

За исплате које се врше од 1. јануара до 31. децембра 2022. године, минимална зарада износи:

| Ред.<br>бр. | Месец 2022.                              | Број сати<br>у месецу | Нето<br>мин. зарада | Бруто<br>мин. зарада |
|-------------|------------------------------------------|-----------------------|---------------------|----------------------|
| 1           | Јануар, април, јул и октобар             | 168                   | 33.804,96           | 45.470,70            |
| 2           | Фебруар                                  | 160                   | 32.195,20           | 43.174,32            |
| 3           | Мај, јун, септембар, новембар и децембар | 176                   | 35.414,72           | 47.767,08            |
| 4           | Март и август                            | 184                   | 37.024,48           | 50.063,45            |

Минимална зарада увећава се за износ регреса за годишњи одмор, топлог obroка, као и за износ увећане зараде за минули рад, за рад у дане празника (државних и верских), за рад ноћу и за прековремени рад.

### 4. НАЈВИША ОСНОВИЦА ЗА ПЛАЋАЊЕ ДОПРИНОСА ЗА СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

Највиша основница за плаћање доприноса за социјално осигурање објављена је у „Службеном гласнику РС“, бр. 127/21 и износи **441.140** динара ( $88.228 \times 5$ ), а примењује се од 1. јануара до 31. децембра 2022. године.

### 5. ИЗВРШАВАЊЕ ОБАВЕЗЕ ЗАПОШЉАВАЊА ОСОБА СА ИНВАЛИДИТЕТОМ ЗА МАЈ 2022. ГОДИНЕ

1. Уплатом 50% просечне зараде по запосленом у Републици у износу од **51.390,50** динара до 6. јуна 2022. године, јер је 5. јун недеља, тј. нерадан дан ( $102.781 \times 50\%$ ), на прописани рачун: **840-745126843-22**, са позивом на број одобрења (БОП) додељен од Пореске управе – за једну особу са инвалидитетом.

2. Закључивањем уговора о пословно-техничкој сарадњи са предузећем за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са инвалидитетом у вредности од најмање 20 просечних зарада у Републици у моменту закључења уговора, што износи **1.022.620** динара ( $102.781 \times 20$ ) – за једну особу са инвалидитетом у наредних 12 месеци од дана извршења финансијске обавезе из уговора.

| За месец 2022. године | Накнада у висини 50% просечне зараде у РС | Вредност уговора о пословно-техничкој сарадњи најмање у висини 20 просечних зарада у РС* |
|-----------------------|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Јануар                | 47.656,00                                 | 1.906.240,00                                                                             |
| Фебруар               | 51.098,00                                 | 2.043.920,00                                                                             |
| Март                  | 48.938,50                                 | 1.957.540,00                                                                             |
| Април                 | 48.696,00                                 | 1.947.840,00                                                                             |
| Мај                   | 51.390,50                                 | 2.022.620,00                                                                             |

\* Напомена: Вредност уговора одређује се према последњем објављеном податку о просечној заради у РС у моменту закључивања уговора

## 6. ИНДЕКСИ И СТОПЕ ПОТРОШАЧКИХ ЦЕНА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

| Месец 2022. године | Службени гласник РС | У месецу према претходном месецу (месечна инфлација) |       | Месец у 2022/месец у 2021 (годишња инфлација) |       |
|--------------------|---------------------|------------------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------|-------|
|                    |                     | индекс                                               | стопа | индекс                                        | стопа |
| Јануар             | 27/22               | 100,8                                                | 0,8%  | 108,2                                         | 8,2%  |
| Фебруар            | 33/22               | 101,1                                                | 1,1%  | 108,8                                         | 8,8%  |
| Март               | 47/22               | 100,8                                                | 0,8%  | 109,1                                         | 9,1%  |
| Април              | 57/22               | 101,5                                                | 1,5%  | 109,6                                         | 9,6%  |
| Мај                |                     | 101,2                                                | 1,2%  | 110,4                                         | 10,4% |

## 7. ИНДЕКСИ И СТОПЕ ПОТРОШАЧКИХ ЦЕНА ЗА ГРАД БЕОГРАД

| Месец 2022. године | Службени лист града Београда | У месецу према претходном месецу (месечна инфлација) |       | Месец у 2022/месец у 2021 (годишња инфлација) |       |
|--------------------|------------------------------|------------------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------|-------|
|                    |                              | индекс                                               | стопа | индекс                                        | стопа |
| Јануар             | 23/22                        | 100,8                                                | 0,8%  | 106,9                                         | 6,9%  |
| Фебруар            | 36/22                        | 101,0                                                | 1,0%  | 107,5                                         | 7,5%  |
| Март               | 45/22                        | 100,7                                                | 0,7%  | 107,8                                         | 7,8%  |
| Април              | 52/22                        | 101,2                                                | 1,2%  | 108,0                                         | 8,0%  |
| Мај                |                              | 100,6                                                | 0,6%  | 108,4                                         | 8,4%  |

## 8. РЕФЕРЕНТНА СТОПА НАРОДНЕ БАНКЕ СРБИЈЕ И СТОПА ЗАКОНСКЕ КАМАТЕ

| ПЕРИОД                     | Референтна каматна стопа НБС – годишња | Процент за утврђивање есконтне стопе | Општа есконтна стопа – годишња | Камата за неблаговремено плаћене јавне приходе – на годишњем нивоу (кол. 4 + 10%) |
|----------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| 1                          | 2                                      | 3                                    | 4                              | 5                                                                                 |
| од 7.09.2017.–8.10.2017.   | 3,75%                                  | 100%                                 | 3,75%                          | 13,75%                                                                            |
| од 9.10.2017.–13.03.2018.  | 3,50%                                  | 100%                                 | 3,50%                          | 13,50%                                                                            |
| од 14.03.2018.–11.04.2018. | 3,25%                                  | 100%                                 | 3,25%                          | 13,25%                                                                            |
| од 12.04.2018.–10.07.2019. | 3,00%                                  | 100%                                 | 3,00%                          | 13,00%                                                                            |
| од 11.07.2019.–7.08.2019.  | 2,75%                                  | 100%                                 | 2,75%                          | 12,75%                                                                            |
| од 8.08.2019.–6.11.2019.   | 2,50%                                  | 100%                                 | 2,50%                          | 12,50%                                                                            |
| од 7.11.2019.–10.03.2020.  | 2,25%                                  | 100%                                 | 2,25%                          | 12,25%                                                                            |
| од 11.03.2020.–8.04.2020.  | 1,75%                                  | 100%                                 | 1,75%                          | 11,75% (1,75%) <sup>2</sup>                                                       |
| од 9.04.2020.–10.06.2020.  | 1,50%                                  | 100%                                 | 1,50%                          | 11,50% (1,50%) <sup>2</sup>                                                       |
| од 11.06.2020.–9.12.2020.  | 1,25%                                  | 100%                                 | 1,25%                          | 11,25%                                                                            |
| од 10.12.2020.–6.04.2022.  | 1,00%                                  | 100%                                 | 1,00%                          | 11,00%                                                                            |
| од 7.04.2022.–11.05.2022.  | 1,50%                                  | 100%                                 | 1,50%                          | 11,50%                                                                            |
| од 12.05.2022.–8.06.2022.  | 2,00%                                  | 100%                                 | 2,00%                          | 12,00%                                                                            |
| од 9.06.2022. <sup>1</sup> | 2,50%                                  | 100%                                 | 2,50%                          | 12,50%                                                                            |

<sup>1</sup> Референтна каматна стопа коју је утврдила НБС примењује се од 9.06.2022. године.

<sup>2</sup> У складу са чланом 3. Уредбе о пореским мерама за време ванредног стања ради ублажавања економских последица насталих услед болести Covid 19 изазване вирусом SARS-COV-2 („Службени гласник“, бр. 38/20), у периоду од 15.03.–6.05.2020. године, камата за неблаговремено плаћене јавне приходе једнака је годишњој референтној стопи НБС (не врши се увећање за 10 процентних поена).

## 9. СТОПЕ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ ПО ДУЖНИЧКО-ПОВЕРИЛАЧКИМ ОДНОСИМА

| Шифра валуте | Назив земље         | Ознака валуте | Референтна/основна каматна стопа у % на год. нивоу | Увећање референтне/основне каматне стопе у п.п. | Стопа затезне камате |                   |             |
|--------------|---------------------|---------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------|----------------------|-------------------|-------------|
|              |                     |               |                                                    |                                                 | у % на год. нивоу    | датум објављивања | важи од     |
| 941          | Република Србија    | RSD           | 2,5                                                | 8                                               | 10,5                 | 9.06.2022.        | 10.06.2022. |
| 978          | ЕМУ                 | EUR           | 0                                                  | 8                                               | 8                    | 15.03.2016.       | 16.03.2016. |
| 36           | Аустралија          | AUD           | 0,85                                               | 8                                               | 8,85                 | 7.06.2022.        | 8.06.2022.  |
| 124          | Канада              | CAD           | 1,5                                                | 8                                               | 9,5                  | 1.06.2022.        | 2.06.2022.  |
| 156          | Кина                | CNY           | 4,35                                               | 8                                               | 12,35                | 23.10.2015.       | 24.10.2015. |
| 191          | Хрватска            | HRK           | 0,05                                               | 8                                               | 8,05                 | 23.03.2020.       | 24.03.2020. |
| 203          | Чешка Република     | CZK           | 5,75                                               | 8                                               | 13,75                | 5.05.2022.        | 6.05.2022.  |
| 208          | Данска              | DKK           | -0,45                                              | 8                                               | 7,55                 | 1.10.2021.        | 2.10.2021.  |
| 348          | Мађарска            | HUF           | 5,90                                               | 8                                               | 13,90                | 31.05.2022.       | 1.06.2022.  |
| 356          | Индија              | INR           | 4,90                                               | 8                                               | 12,90                | 8.06.2022.        | 9.06.2022.  |
| 392          | Јапан               | JPY           | 0                                                  | 8                                               | 8                    | 17.02.2016.       | 18.02.2016. |
| 414          | Кувајт              | KWD           | 2                                                  | 8                                               | 10                   | 5.05.2022.        | 6.05.2022.  |
| 578          | Норвешка            | NOK           | 0,75                                               | 8                                               | 8,75                 | 24.03.2022.       | 25.03.2022. |
| 643          | Руска Федерација    | RUB           | 9,50                                               | 8                                               | 17,50                | 13.06.2022.       | 14.06.2022. |
| 752          | Шведска             | SEK           | 0,25                                               | 8                                               | 8,25                 | 4.05.2022.        | 5.05.2022.  |
| 756          | Швајцарска          | CHF           | -0,75                                              | 8                                               | 7,25                 | 13.06.2019.       | 14.06.2019. |
| 826          | Велика Британија    | GBP           | 1                                                  | 8                                               | 9                    | 5.05.2022.        | 6.05.2022.  |
| 840          | САД                 | USD           | 0,75 до 1                                          | 8                                               | 8,875                | 5.05.2022.        | 6.05.2022.  |
| 933          | Белорусија          | BYN           | 12                                                 | 8                                               | 20                   | 28.02.2022.       | 1.03.2022.  |
| 946          | Румунија            | RON           | 3,75                                               | 8                                               | 11,75                | 10.05.2022.       | 11.05.2022. |
| 949          | Турска              | TRY           | 14                                                 | 8                                               | 22                   | 16.12.2021.       | 17.12.2021. |
| 975          | Бугарска            | BGN           | 0                                                  | 8                                               | 8                    | 31.01.2018.       | 1.02.2018.  |
| 977          | Босна и Херцеговина | BAM           | 0                                                  | 8                                               | 8                    | 15.03.2016.       | 16.03.2016. |
| 985          | Пољска              | PLN           | 6                                                  | 8                                               | 14                   | 8.06.2022.        | 9.06.2022.  |

## 10. НАКНАДЕ ТРОШКОВА И ДРУГА ПРИМАЊА КОЈА ИМАЈУ КАРАКТЕР ЗАРАДЕ ПРЕМА ЗАКОНУ О РАДУ

| Ред. бр. | ОПИС                                     | Износ                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Основ за обрачун | Порески третман                                                                                     |
|----------|------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1        | 2                                        | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 4                | 5                                                                                                   |
| 1        | Месечна накнада за исхрану (топли оброк) | У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду.                                                                                                                                                                                                                                                |                  | Ово примање чини зараду, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених. |
| 2        | Регрес за годишњи одмор                  | У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду<br><br>Послодавац је дужан да врши исплату регреса за годишњи одмор запосленом. Годишњи износ регреса може се исплаћивати месечно као 1/12 годишњег износа а може и једнократно у месецу како је уређено општим актом, односно уговором о раду. |                  | Ово примање чини зараду, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених. |
| 3        | Теренски додаток                         | У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду<br><br>Законом о раду (члан 120) ово је друго примање које послодавац може предвидети својим општим актом, односно уговором о раду.                                                                                                             |                  | Ово примање чини зараду, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених. |
|          | НАПОМЕНА:                                | Теренски додаток је дневна накнада запосленог за повећане трошкове рада и боравка на терену и треба га разликовати од накнаде трошкова смештаја и исхране на терену који представљају трошкове пословања послодавца.                                                                                                |                  |                                                                                                     |

| 1 | 2                                                                                                                                                                                                           | 3                                                                                                                                                                                                                                         | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 5                                                                                                                 |
|---|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4 | Друга примања по основу радног односа која нису изузета из зараде (давања запосленима у роби и новцу, накнада за одвојени живот, поклони деци поводом Божића и Нове године преко неопорезивог износа и сл.) | У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду.                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Ово примање чини зараду, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених.               |
| 5 | УВЕЋАЊА ЗАРАДЕ (чл. 108. Закона о раду)                                                                                                                                                                     | Послодавац је дужан да зараде запослених увећа у доле наведеним случајевима, у складу са Законом о раду. Законом су прописана минимална увећања зараде, а општим актом, односно уговором о раду могу се предвидети и већа увећања зараде. |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                   |
|   | Рад на дан празника (државног или верског) који је нерадни дан                                                                                                                                              | 110,0%                                                                                                                                                                                                                                    | Основицу за увећање чини основна зарада запосленог. Основна зарада одређује се на основу услова потребних за рад на појединим пословима. Основна зарада може се утврдити као јединствен износ а може и као производ најниже цене рада и коефицијента радног места, или на неки други начин. За минули рад проценат од 0,4% важи за сваку пуну годину радног стажа. Од 29. јула 2014. године минули рад се по Закону обрачунава за време у радном односу код последњег послодавца, послодавца претходника (члан 147. Закона) и послодавца повезаног лица, а може и за све године рада, ако је то послодавац предвидео својим актом. | Увећања зараде су саставни део зараде, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених. |
|   | Рад ноћу (ако такав рад није вреднован при утврђивању основне зараде)                                                                                                                                       | 26,0%                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                   |
|   | Прековремени рад                                                                                                                                                                                            | 26,0%                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                   |
|   | Минули рад                                                                                                                                                                                                  | 0,4%                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                   |

### 11. НАКНАДЕ ТРОШКОВА И ДРУГА ПРИМАЊА КОЈА НЕМАЈУ КАРАКТЕР ЗАРАДЕ ПРЕМА ЗАКОНУ О РАДУ

| Ред. бр. | ОПИС                                                                                   | Износ                                                                                                                                                                                                                 | Основ за обрачун                                                                                                                                                  | Порески третман <sup>1)</sup>                                                                                                                                                                                                                       |
|----------|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1        | 2                                                                                      | 3                                                                                                                                                                                                                     | 4                                                                                                                                                                 | 5                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 1        | Дневница за службено путовање у земљи (за запослене и предузетнике)                    | У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду.                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                   | до 2.617,00 динара дневно не плаћа се порез, а на износ преко тога плаћа се само порез на зараде по стопи од 10%.                                                                                                                                   |
|          | За државне службенике и намештенике                                                    | <b>150,00</b>                                                                                                                                                                                                         | <b>150 динара</b> – члан 9. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Службени гласник РС”, бр. 98/07 и 84/15 – пречишћен текст) |                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 2        | Дневница за службено путовање у иностранство (за запослене и предузетнике)             | Најмање у висини утврђеној Уговором о раду, односно Општим актом послодавца у складу са чланом 118. Закона о раду                                                                                                     |                                                                                                                                                                   | <b>Неопорезиво до 50 EUR</b>                                                                                                                                                                                                                        |
| 2а       | За државне службенике и намештенике                                                    | У висини од <b>15 EUR за свака 24 часа</b> проведена у иностранству, утврђеној чланом 20. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Службени гласник РС”, бр. 98/07, . . . и 74/21). |                                                                                                                                                                   | Неопорезиво до износа прописаног Уредбом – <b>15 EUR</b>                                                                                                                                                                                            |
| 3        | Накнада документованих трошкова у јавном саобраћају (за долазак и одлазак са рада)     | У висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз.                                                                                                                     |                                                                                                                                                                   | Неопорезиво до висине цене месечне превозне карте, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до 4.359,00 дин. месечно. Преко неопорезивог износа плаћа се само порез на зараде по стопи од 10%                                         |
| 4        | Накнада за коришћење сопственог возила на службеном путу (за запослене и предузетнике) | У висини утврђеној општим актом послодавца.                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                   | Неопорезиво до износа 30% цене по основу јединице мере погонског горива помноженог бројем потрошених јединица мере погонског горива, а највише до 7.630,00 динара месечно. Преко неопорезивог износа плаћа се само порез на зараде по стопи од 10%. |
|          | За државне службенике и чиновнике                                                      | 10% од прописане цене за један литар погонског горива по пређеном километру – члан 11. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Службени гласник РС”, бр. 98/07, . . . и 74/21).    |                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                     |

1 Неопорезиви износи примењују се од 1. фебруара 2022. године до 31. јануара 2023. године.

| 1  | 2                                                                                                   | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5  | Накнада трошкова смештаја и исхране на терену                                                       | У висини утврђеној општим актом послодаваца, односно уговором о раду, ако послодавац није обезбедио смештај и исхрану.<br><br>Ако је послодавац за рад на терену обезбедио смештај и исхрану, запосленом се не исплаћује накнада по овом основу. Ову накнаду треба разликовати од теренског додатка који чини зараду.                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | У целини неопорезиво                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 6  | Отпремнина приликом одласка у пензију (старосна, инвалидска, породична)                             | 205.562,00                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Најмање у висини <b>две</b> просечне зараде по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку – члан 119. Закона о раду (102.781,00 x 2 = 205.562,00).                                                                                                                                                                                                                      | Неопорезиво до износа двоструке просечне месечне зараде по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку (102.781,00 x 2 = 205.562,00).<br>Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20%. Основица се не умањује за нормиране трошкове. |
|    | Запослени у државним органима и именована и постављена лица                                         | 205.562,00                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | У висини 125% од плате коју би запослени остварио за месец који претходи месецу у којем се исплаћује отпремнина, с тим што не може бити нижа од две зараде у Републици, према коначно објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике на дан исплате – члан 51. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника (102.781,00 x 2 = 205.562,00). |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 7  | Отпремнина запосленом за чијим је радом престала потреба (члан 179. став 5. тачка 1) Закона о раду) | Отпремнина не може бити нижа од збира 1/3 зараде запосленог за сваку навршену годину рада у радном односу код послодаваца код кога остварује право на отпремнину, послодаваца претходника у случају статусне промене и промене послодаваца у складу са чланом 147, као и послодаваца који је повезан са послодавцем који исплаћује отпремнину. Зарадом запосленог сматра се просечна месечна зарада запосленог исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у којем се исплаћује отпремнина. |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Неопорезиво до најнижег износа који је послодавац дужан да исплати. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20%.                                                                                                                                         |
| 8  | Отпремнина запосленом за чијим је радом престала потреба (државном службенику и намештенику)        | Отпремнина се исплаћује у висини 1/3 његове плате за сваку навршену годину рада у радном односу код последњег послодаваца. Платом се сматра његова просечна месечна плата исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у којем је донето решење – члан 50. Уредбе.                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Неопорезиво до најнижег износа који је послодавац дужан да исплати. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20%.                                                                                                                                         |
| 9  | Накнада трошкова погребних услуга у случају смрти запосленог или члана уже породице                 | Послодавац је дужан (члан 119. Закона о раду) да, у складу са општим актом, накнади трошкове погребних услуга у случају смрти запосленог или члана уже породице. Чланом уже породице сматрају се брачни друг и деца запосленог.                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Неопорезиво до износа од 76.281,00 динара. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20%.                                                                                                                                                                  |
| 10 | СОЛИДАРНЕ ПОМОЋИ                                                                                    | Послодавац може (члан 120. Закона о раду) да, у складу са општим актом, односно уговором о раду утврди право запослених на солидарне помоћи по разним основама. Исплате по основу овако утврђених солидарних помоћи не чине зараду, па се на те исплате не плаћају социјални доприноси. Плаћање пореза на доходак зависи од врсте солидарне помоћи.                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|    | а) у случају смрти запосленог или пензионисаног радника                                             | У овој помоћи садржана је и накнада трошкова погребних услуга у случају смрти запосленог или пензионисаног радника                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Неопорезиво до износа од 76.281,00 динара. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20%.                                                                                                                                                                  |
|    | б) у случају смрти члана породице запослених                                                        | Члан 18. став 1. тачка 9а) Закона о порезу на доходак грађана                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Неопорезиво до износа од 76.281,00 динара. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на зараде по стопи од 10%.                                                                                                                                                                         |
|    | в) у случају смрти других чланова породице запослених                                               | Општим актима или уговором о раду може се предвидети и исплата помоћи у случају смрти других чланова породице (браћа, сестре, унуци и сл.).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | На цео износ плаћа се порез на зараде по стопи од 10%.                                                                                                                                                                                                                                 |
|    | г) у случају болести, рехабилитације или наступа инвалидности запосленог или члана његове породице  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Неопорезиво до 43.591,00 динара. Преко тог износа плаћа се порез на зараде (10%).                                                                                                                                                                                                      |
|    | д) за ублажавање последица елементарних непогода или других ванредних догађаја                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | У целини неопорезиво                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|    | ђ) запосленом за случај рођења детета                                                               | У висини утврђеној општим актом послодаваца, у складу са чланом 120. тачка 1) Закона о раду (преко неопорезивог износа плаћа се само порез на зараде по стопи од 10%).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Неопорезиво до висине просечне зараде исплаћене у Републици према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, по новорођеном детету (102.781,00 динара).                                                                                          |
| 11 | Јубиларна награда                                                                                   | Послодавац може (члан 120. Закона о раду) да, у складу са општим актом, односно уговором о раду утврди право запослених на јубиларне награде. Исплате по том основу не чине зараду, па се не плаћају социјални доприноси.                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | На износ преко 21.794,00 динара плаћа се порез на зараде по стопи од 10%.                                                                                                                                                                                                              |
| 12 | Зајам за набавку огрева, зимнице, уџбеника                                                          | Послодавац може вршити исплату зајма запосленима уколико је то предвидео својим актом.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

| 1  | 2                                                                                                                                                                                                                                             | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 4 | 5                                                                                                                                                                                                              |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 13 | Поклони деци запослених до 15 година старости поводом Нове године и Божића до неопорезивог износа                                                                                                                                             | Послодавац може (члан 119. став 2. Закона о раду) да деци запослених до 15 година старости обезбеди поклон за Божић и Нову годину. Ако је вредност поклона испод неопорезивог износа, то давање нема третман зараде.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |   | Неопорезиво до 10.898,00 динара годишње. Преко тог износа има третман зараде.                                                                                                                                  |
| 14 | Стипендије и кредити ученицима и студентима                                                                                                                                                                                                   | Важи за ученике средњих школа и студенте виших школа и факултета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |   | Неопорезиво до 33.413,00 динара месечно. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20%.                                                                                            |
| 15 | Премије за додатно добровољно пензијско осигурање и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд и премије за добровољно здравствено осигурање, које послодавац уплаћује за запослене                                                       | Чланом 146 Закона о порезу на доходак грађана прописано је да се зарадом не сматрају премија добровољног здравственог осигурања, односно пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене – осигуранике, односно чланове добровољног пензијског фонда, у складу са посебним прописима који уређују наведене области, до износа који је ослобођен од плаћања доприноса, сагласно закону који уређује обавезно социјално осигурање. И у једном и у другом случају не плаћају се порез и доприноси на износ премије до 6.541,00 динара месечно. Уколико су уговорена оба вида додатног добровољног осигурања, и здравствено и пензијско осигурање, износ који је ослобођен плаћања пореза и доприноса у овом случају збирно не може бити већи од 6.541,00 динара месечно. |   | Плаћа се порез на зараде (10%) и социјални доприноси (и из накнаде и на накнаду) на износ преко 6.541,00 нето. На износ до 6.541,00 динара не плаћају се ни порез ни доприноси.                                |
| 16 | Премије за колективно осигурање од последица незгода, колективно осигурање за случај тежих болести и хируршких интервенција и колективно осигурање живота за случај смрти запосленог услед болести                                            | Послодавац може (члан 119. Закона о раду) запосленима уплаћивати премију за колективно осигурање од последица незгода, колективно осигурање за случај тежих болести и хируршких интервенција и колективног осигурања живота за случај смрти запосленог услед болести. Такве уплате немају карактер зараде по Закону о раду, па се не плаћају социјални доприноси.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |   | Укупан износ је неопорезив уколико послодавац плаћа за све запослене (члан 146. Закона).                                                                                                                       |
| 17 | Накнада за исхрану – хранарину коју спортистима аматерима исплаћују спортски клубови                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   | Неопорезиво до износа од 10.898,00 динара. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20%.                                                                                          |
| 18 | Појединачно остварен добитак од игара на срећу                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   | Неопорезив износ – 111.380,00 (члан 83. став 4. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана).                                                                                                                  |
| 19 | Награде и друга давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   | Неопорезив износ је 14.480,00 (члан 85. став 1. тачка 11) Закона о порезу на доходак грађана). Преко неопорезивог износа плаћа се порез по стопи од 20%.                                                       |
| 20 | Новчане помоћи физичким лицима која нису запослена код исплатиоца                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   | Неопорезиви износ је 14.480,00 (члан 9. став 1. тачка 30) Закона о порезу на доходак грађана). Преко неопорезивог износа плаћа се порез по стопи од 20%.                                                       |
| 21 | Накнада трошкова боравка физичким лицима која учествују у програмима ЕУ и других међународних организација                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   | Неопорезиво 111.380 динара месечно (члан 9. став 1. тачка 31) Закона о порезу на доходак грађана). Преко неопорезивог износа плаћа се порез по стопи од 20%.                                                   |
| 22 | Накнада за рад чланова изборних комисија, осим чланова Републичке изборне комисије, бирачких и гласачких одбора за спровођење непосредних избора и других облика непосредног изјашњавања грађана, као и накнада за рад на попису становништва |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   | Неопорезиво 5.851 динар у оквиру истог изборног циклуса, односно пописа становништва (члан 9. став 1. тачка 29) Закона о порезу на доходак грађана). Преко неопорезивог износа плаћа се порез по стопи од 20%. |

## 12. ЗБИРНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ ЗА ПЕРИОД ОД 1.04.2001. ДО 1.08.2022. ГОДИНЕ (МЕТОД ПРОСТОГ ИНТЕРЕСНОГ РАЧУНА)

| НАПОМЕНА:                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |        | Новембар 2021. |            | Децембар 2021. |            | Јануар 2022. |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|----------------|------------|----------------|------------|--------------|------------|
| ПОШТО СЕ, ПОЧЕВ ОД 25. ДЕЦЕМБРА 12. ГОДИНЕ, ЗАТЕЗНА КАМАТА УТВРЂУЈЕ ПО ГОДИШЊОЈ СТОПИ (РЕФЕРЕНТНА СТОПА НБС + 8 ПРОЦЕНТНИХ ПОЕНА), ПРЕСТАЛА ЈЕ ПОТРЕБА ДА СЕ ДАЈУ КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗА ОДРЕЂЕНИ БРОЈ ДАНА У МЕСЕЦУ. УБУДУЋЕ, НА ОВОМ МЕСТУ ДАЈЕМО ПРЕГЛЕД ВИСИНЕ СТОПЕ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ ЗА ОДГОВАРАЈУЋЕ ПЕРИОДЕ. |        | 1              | 3,24055805 | 1              | 3,24795531 | 1            | 3,25559914 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 2              | 3,24080462 | 2              | 3,24820188 | 2            | 3,25584572 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 3              | 3,24105120 | 3              | 3,24844846 | 3            | 3,25609229 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 4              | 3,24129777 | 4              | 3,24869503 | 4            | 3,25633887 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 5              | 3,24154435 | 5              | 3,24894161 | 5            | 3,25658544 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 6              | 3,24179092 | 6              | 3,24918818 | 6            | 3,25683202 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 7              | 3,24203750 | 7              | 3,24943476 | 7            | 3,25707859 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 8              | 3,24228407 | 8              | 3,24968133 | 8            | 3,25732517 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 9              | 3,24253065 | 9              | 3,24992791 | 9            | 3,25757174 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 10             | 3,24277722 | 10             | 3,25017448 | 10           | 3,25781832 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        | 11             | 3,24302380 | 11             | 3,25042106 | 11           | 3,25806489 |
| ГОДИШЊЕ СТОПЕ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ                                                                                                                                                                                                                                                                              |        |                |            |                |            |              |            |
| 12.06.2015–13.08.2015.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 14,00% | 12             | 3,24327037 | 12             | 3,25066763 | 12           | 3,25831147 |
| 14.08.2015–10.09.2015.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 13,50% | 13             | 3,24351695 | 13             | 3,25091421 | 13           | 3,25855805 |
| 11.09.2015–14.10.2015.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 13,00% | 14             | 3,24376352 | 14             | 3,25116078 | 14           | 3,25880462 |
| 15.10.2015–11.02.2016.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 12,50% | 15             | 3,24401010 | 15             | 3,25140736 | 15           | 3,25905120 |
| 12.02.2016–07.07.2016.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 12,25% | 16             | 3,24425668 | 16             | 3,25165394 | 16           | 3,25929777 |
| 08.07.2016–07.09.2017.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 12,00% | 17             | 3,24450325 | 17             | 3,25190051 | 17           | 3,25954435 |
| 08.09.2017–09.10.2017.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 11,75% | 18             | 3,24474983 | 18             | 3,25214709 | 18           | 3,25979092 |
| 10.10.2017–14.03.2018.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 11,50% | 19             | 3,24499640 | 19             | 3,25239366 | 19           | 3,26003750 |
| 15.03.2018–12.04.2018.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 11,25% | 20             | 3,24524298 | 20             | 3,25264024 | 20           | 3,26028407 |
| 13.04.2018–11.07.2019.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 11,00% | 21             | 3,24548955 | 21             | 3,25288681 | 21           | 3,26053065 |
| 12.07.2019–08.08.2019.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 10,75% | 22             | 3,24573613 | 22             | 3,25313339 | 22           | 3,26077722 |
| 09.08.2019–07.11.2019.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 10,50% | 23             | 3,24598270 | 23             | 3,25337996 | 23           | 3,26102380 |
| 08.11.2019–11.03.2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 10,25% | 24             | 3,24622928 | 24             | 3,25362654 | 24           | 3,26127037 |
| 12.03.2020–9.04.2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 9,75%  | 25             | 3,24647585 | 25             | 3,25387311 | 25           | 3,26151695 |
| 10.04.2020–11.06.2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 9,50%  | 26             | 3,24672243 | 26             | 3,25411969 | 26           | 3,26176352 |
| 12.06.2020.–10.12.2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 9,25%  | 27             | 3,24696900 | 27             | 3,25436626 | 27           | 3,26201010 |
| 11.12.2020.–07.04.2022.                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 9,00%  | 28             | 3,24721558 | 28             | 3,25461284 | 28           | 3,26225668 |
| 08.04.2022.–12.05.2022.                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 9,50%  | 29             | 3,24746215 | 29             | 3,25485942 | 29           | 3,26250325 |
| 13.05.2022.–9.06.2022.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 10,00% | 30             | 3,24770873 | 30             | 3,25510599 | 30           | 3,26274983 |
| 10.06.2022.–*                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 10,50% | 31             | 3,24795531 | 31             | 3,25535257 | 31           | 3,26299640 |

| Фебруар 2022. |            | Март 2022. |            | Април 2022. |            | Мај 2022. |            | Јун 2022. |            | Јул 2022. |            |
|---------------|------------|------------|------------|-------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|
| 1             | 3,26324298 | 1          | 3,27014709 | 1           | 3,27779092 | 1         | 3,28551695 | 1         | 3,29385942 | 1         | 3,30237996 |
| 2             | 3,26348955 | 2          | 3,27039366 | 2           | 3,27803750 | 2         | 3,28577722 | 2         | 3,29413339 | 2         | 3,30266763 |
| 3             | 3,26373613 | 3          | 3,27064024 | 3           | 3,27828407 | 3         | 3,28603750 | 3         | 3,29440736 | 3         | 3,30295531 |
| 4             | 3,26398270 | 4          | 3,27088681 | 4           | 3,27853065 | 4         | 3,28629777 | 4         | 3,29468133 | 4         | 3,30324298 |
| 5             | 3,26422928 | 5          | 3,27113339 | 5           | 3,27877722 | 5         | 3,28655805 | 5         | 3,29495531 | 5         | 3,30353065 |
| 6             | 3,26447585 | 6          | 3,27137996 | 6           | 3,27902380 | 6         | 3,28681832 | 6         | 3,29522928 | 6         | 3,30381832 |
| 7             | 3,26472243 | 7          | 3,27162654 | 7           | 3,27927037 | 7         | 3,28707859 | 7         | 3,29550325 | 7         | 3,30410599 |
| 8             | 3,26496900 | 8          | 3,27187311 | 8           | 3,27953065 | 8         | 3,28733887 | 8         | 3,29577722 | 8         | 3,30439366 |
| 9             | 3,26521558 | 9          | 3,27211969 | 9           | 3,27979092 | 9         | 3,28759914 | 9         | 3,29605120 | 9         | 3,30468133 |
| 10            | 3,26546215 | 10         | 3,27236626 | 10          | 3,28005120 | 10        | 3,28785942 | 10        | 3,29633887 | 10        | 3,30496900 |
| 11            | 3,26570873 | 11         | 3,27261284 | 11          | 3,28031147 | 11        | 3,28811969 | 11        | 3,29662654 | 11        | 3,30525668 |
| 12            | 3,26595531 | 12         | 3,27285942 | 12          | 3,28057174 | 12        | 3,28837996 | 12        | 3,29691421 | 12        | 3,30554435 |
| 13            | 3,26620188 | 13         | 3,27310599 | 13          | 3,28083202 | 13        | 3,28865394 | 13        | 3,29720188 | 13        | 3,30583202 |
| 14            | 3,26644846 | 14         | 3,27335257 | 14          | 3,28109229 | 14        | 3,28892791 | 14        | 3,29748955 | 14        | 3,30611969 |
| 15            | 3,26669503 | 15         | 3,27359914 | 15          | 3,28135257 | 15        | 3,28920188 | 15        | 3,29777722 | 15        | 3,30640736 |
| 16            | 3,26694161 | 16         | 3,27384572 | 16          | 3,28161284 | 16        | 3,28947585 | 16        | 3,29806489 | 16        | 3,30669503 |
| 17            | 3,26718818 | 17         | 3,27409229 | 17          | 3,28187311 | 17        | 3,28974983 | 17        | 3,29835257 | 17        | 3,30698270 |
| 18            | 3,26743476 | 18         | 3,27433887 | 18          | 3,28213339 | 18        | 3,29002380 | 18        | 3,29864024 | 18        | 3,30727037 |
| 19            | 3,26768133 | 19         | 3,27458544 | 19          | 3,28239366 | 19        | 3,29029777 | 19        | 3,29892791 | 19        | 3,30755805 |
| 20            | 3,26792791 | 20         | 3,27483202 | 20          | 3,28265394 | 20        | 3,29057174 | 20        | 3,29921558 | 20        | 3,30784572 |
| 21            | 3,26817448 | 21         | 3,27507859 | 21          | 3,28291421 | 21        | 3,29084572 | 21        | 3,29950325 | 21        | 3,30813339 |
| 22            | 3,26842106 | 22         | 3,27532517 | 22          | 3,28317448 | 22        | 3,29111969 | 22        | 3,29979092 | 22        | 3,30842106 |
| 23            | 3,26866763 | 23         | 3,27557174 | 23          | 3,28343476 | 23        | 3,29139366 | 23        | 3,30007859 | 23        | 3,30870873 |
| 24            | 3,26891421 | 24         | 3,27581832 | 24          | 3,28369503 | 24        | 3,29166763 | 24        | 3,30036626 | 24        | 3,30899640 |
| 25            | 3,26916078 | 25         | 3,27606489 | 25          | 3,28395531 | 25        | 3,29194161 | 25        | 3,30065394 | 25        | 3,30928407 |
| 26            | 3,26940736 | 26         | 3,27631147 | 26          | 3,28421558 | 26        | 3,29221558 | 26        | 3,30094161 | 26        | 3,30957174 |
| 27            | 3,26965394 | 27         | 3,27655805 | 27          | 3,28447585 | 27        | 3,29248955 | 27        | 3,30122928 | 27        | 3,30985942 |
| 28            | 3,26990051 | 28         | 3,27680462 | 28          | 3,28473613 | 28        | 3,29276352 | 28        | 3,30151695 | 28        | 3,31014709 |
|               |            | 29         | 3,27705120 | 29          | 3,28499640 | 29        | 3,29303750 | 29        | 3,30180462 | 29        | 3,31043476 |
|               |            | 30         | 3,27729777 | 30          | 3,28525668 | 30        | 3,29331147 | 30        | 3,30209229 | 30        | 3,31072243 |
|               |            | 31         | 3,27754435 |             |            | 31        | 3,29358544 |           |            | 31        | 3,31101010 |

1. август 2022.

3,31129777

### КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗА ПЕРИОД ОД 2001. ДО 2014. ГОДИНЕ ДАТИ СУ У „РЕГИСТРУ ПРОПИСА“ БР. 5–6/2015

На седници Извршног одбора Народне банке Србије, која је одржана 9. јуна 2022. године, утврђена је референтна каматна стопа на нивоу од 2,50%.

\* Према члану 7. Закона о затезној камати, стопа затезне камате примењује се од наредног дана од дана објављивања референтне каматне стопе на сајту НБС

### 13. КОНФОРМНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ПО МЕСЕЧНИМ СТОПАМА ПОТРОШАЧКИХ ЦЕНА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

| Фебруар 2022. |            | Март 2022. |            | Април 2022. |            | Мај 2022. |            | Јун 2022. |            | Јул 2022. |            |
|---------------|------------|------------|------------|-------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|
|               | 1,1%       |            | 0,8%       |             | 1,5%       |           | 1,2%       |           | 1,2%       |           | 1,2%       |
| 1             | 0,00039079 | 1          | 0,00025707 | 1           | 0,00049641 | 1         | 0,00038487 | 1         | 0,00039770 | 1         | 0,00038487 |
| 2             | 0,00078173 | 2          | 0,00051421 | 2           | 0,00099307 | 2         | 0,00076988 | 2         | 0,00079555 | 2         | 0,00076988 |
| 3             | 0,00117282 | 3          | 0,00077141 | 3           | 0,00148997 | 3         | 0,00115504 | 3         | 0,00119357 | 3         | 0,00115504 |
| 4             | 0,00156407 | 4          | 0,00102868 | 4           | 0,00198712 | 4         | 0,00154036 | 4         | 0,00159174 | 4         | 0,00154036 |
| 5             | 0,00195547 | 5          | 0,00128601 | 5           | 0,00248452 | 5         | 0,00192582 | 5         | 0,00199007 | 5         | 0,00192582 |
| 6             | 0,00234702 | 6          | 0,00154342 | 6           | 0,00298216 | 6         | 0,00231142 | 6         | 0,00238856 | 6         | 0,00231142 |
| 7             | 0,00273873 | 7          | 0,00180088 | 7           | 0,00348005 | 7         | 0,00269718 | 7         | 0,00278721 | 7         | 0,00269718 |
| 8             | 0,00313059 | 8          | 0,00205842 | 8           | 0,00397819 | 8         | 0,00308308 | 8         | 0,00318602 | 8         | 0,00308308 |
| 9             | 0,00352260 | 9          | 0,00231602 | 9           | 0,00447657 | 9         | 0,00346914 | 9         | 0,00358498 | 9         | 0,00346914 |
| 10            | 0,00391476 | 10         | 0,00257368 | 10          | 0,00497521 | 10        | 0,00385534 | 10        | 0,00398411 | 10        | 0,00385534 |
| 11            | 0,00430708 | 11         | 0,00283142 | 11          | 0,00547409 | 11        | 0,00424169 | 11        | 0,00438339 | 11        | 0,00424169 |
| 12            | 0,00469955 | 12         | 0,00308921 | 12          | 0,00597321 | 12        | 0,00462819 | 12        | 0,00478283 | 12        | 0,00462819 |
| 13            | 0,00509218 | 13         | 0,00334708 | 13          | 0,00647259 | 13        | 0,00501484 | 13        | 0,00518243 | 13        | 0,00501484 |
| 14            | 0,00548496 | 14         | 0,00360501 | 14          | 0,00697221 | 14        | 0,00540163 | 14        | 0,00558219 | 14        | 0,00540163 |
| 15            | 0,00587789 | 15         | 0,00386301 | 15          | 0,00747208 | 15        | 0,00578858 | 15        | 0,00598211 | 15        | 0,00578858 |
| 16            | 0,00627098 | 16         | 0,00412107 | 16          | 0,00797220 | 16        | 0,00617567 | 16        | 0,00638218 | 16        | 0,00617567 |
| 17            | 0,00666421 | 17         | 0,00437920 | 17          | 0,00847257 | 17        | 0,00656292 | 17        | 0,00678242 | 17        | 0,00656292 |
| 18            | 0,00705761 | 18         | 0,00463740 | 18          | 0,00897319 | 18        | 0,00695031 | 18        | 0,00718282 | 18        | 0,00695031 |
| 19            | 0,00745115 | 19         | 0,00489566 | 19          | 0,00947405 | 19        | 0,00733785 | 19        | 0,00758337 | 19        | 0,00733785 |
| 20            | 0,00784485 | 20         | 0,00515399 | 20          | 0,00997517 | 20        | 0,00772554 | 20        | 0,00798408 | 20        | 0,00772554 |
| 21            | 0,00823871 | 21         | 0,00541239 | 21          | 0,01047653 | 21        | 0,00811338 | 21        | 0,00838496 | 21        | 0,00811338 |
| 22            | 0,00863272 | 22         | 0,00567085 | 22          | 0,01097814 | 22        | 0,00850137 | 22        | 0,00878599 | 22        | 0,00850137 |
| 23            | 0,00902688 | 23         | 0,00592938 | 23          | 0,01148000 | 23        | 0,00888951 | 23        | 0,00918718 | 23        | 0,00888951 |
| 24            | 0,00942119 | 24         | 0,00618797 | 24          | 0,01198211 | 24        | 0,00927780 | 24        | 0,00958853 | 24        | 0,00927780 |
| 25            | 0,00981566 | 25         | 0,00644663 | 25          | 0,01248447 | 25        | 0,00966623 | 25        | 0,00999005 | 25        | 0,00966623 |
| 26            | 0,01021029 | 26         | 0,00670536 | 26          | 0,01298707 | 26        | 0,01005482 | 26        | 0,01039172 | 26        | 0,01005482 |
| 27            | 0,01060507 | 27         | 0,00696416 | 27          | 0,01348993 | 27        | 0,01044356 | 27        | 0,01079355 | 27        | 0,01044356 |
| 28            | 0,01100000 | 28         | 0,00722302 | 28          | 0,01399304 | 28        | 0,01083244 | 28        | 0,01119554 | 28        | 0,01083244 |
|               |            | 29         | 0,00748195 | 29          | 0,01449639 | 29        | 0,01122148 | 29        | 0,01159769 | 29        | 0,01122148 |
|               |            | 30         | 0,00774094 | 30          | 0,01500000 | 30        | 0,01161066 | 30        | 0,01200000 | 30        | 0,01161066 |
|               |            | 31         | 0,00800000 |             |            | 31        | 0,01200000 |           |            | 31        | 0,01200000 |

### 14. ЗБИРНИ КОНФОРМНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ПО СТОПАМА РАСТА ПОТРОШАЧКИХ ЦЕНА ЗА ПЕРИОД ОД 1. ЈАНУАРА 2011. ДО 1. АВГУСТА 2022. ГОДИНЕ

| Фебруар 2022. |            | Март 2022. |            | Април 2022. |            | Мај 2022. |            | Јун 2022. |            | Јул 2022. |            |
|---------------|------------|------------|------------|-------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|
| 1             | 1,49908669 | 1          | 1,51557664 | 1           | 1,52770125 | 1         | 1,55061677 | 1         | 1,56922417 | 1         | 1,58805486 |
| 2             | 1,49967251 | 2          | 1,51596625 | 2           | 1,52845962 | 2         | 1,55121355 | 2         | 1,56984825 | 2         | 1,58866605 |
| 3             | 1,50025857 | 3          | 1,51635596 | 3           | 1,52921836 | 3         | 1,55181056 | 3         | 1,57047258 | 3         | 1,58927748 |
| 4             | 1,50084485 | 4          | 1,51674577 | 4           | 1,52997748 | 4         | 1,55240780 | 4         | 1,57109715 | 4         | 1,58988914 |
| 5             | 1,50143136 | 5          | 1,51713568 | 5           | 1,53073698 | 5         | 1,55300527 | 5         | 1,57172197 | 5         | 1,59050103 |
| 6             | 1,50201811 | 6          | 1,51752570 | 6           | 1,53149685 | 6         | 1,55360297 | 6         | 1,57234704 | 6         | 1,59111316 |
| 7             | 1,50260508 | 7          | 1,51791581 | 7           | 1,53225710 | 7         | 1,55420090 | 7         | 1,57297236 | 7         | 1,59172553 |
| 8             | 1,50319228 | 8          | 1,51830602 | 8           | 1,53301773 | 8         | 1,55479906 | 8         | 1,57359793 | 8         | 1,59233813 |
| 9             | 1,50377971 | 9          | 1,51869633 | 9           | 1,53377874 | 9         | 1,55539745 | 9         | 1,57422375 | 9         | 1,59295097 |
| 10            | 1,50436737 | 10         | 1,51908674 | 10          | 1,53454012 | 10        | 1,55599608 | 10        | 1,57484981 | 10        | 1,59356404 |
| 11            | 1,50495526 | 11         | 1,51947726 | 11          | 1,53530188 | 11        | 1,55659493 | 11        | 1,57547613 | 11        | 1,59417735 |
| 12            | 1,50554338 | 12         | 1,51986787 | 12          | 1,53606402 | 12        | 1,55719401 | 12        | 1,57610269 | 12        | 1,59479090 |
| 13            | 1,50613173 | 13         | 1,52025858 | 13          | 1,53682654 | 13        | 1,55779332 | 13        | 1,57672951 | 13        | 1,59540468 |
| 14            | 1,50672031 | 14         | 1,52064940 | 14          | 1,53758944 | 14        | 1,55839286 | 14        | 1,57735657 | 14        | 1,59601870 |
| 15            | 1,50730911 | 15         | 1,52104031 | 15          | 1,53835271 | 15        | 1,55899264 | 15        | 1,57798388 | 15        | 1,59663295 |
| 16            | 1,50789815 | 16         | 1,52143133 | 16          | 1,53911637 | 16        | 1,55959264 | 16        | 1,57861144 | 16        | 1,59724744 |
| 17            | 1,50848742 | 17         | 1,52182244 | 17          | 1,53988040 | 17        | 1,56019288 | 17        | 1,57923925 | 17        | 1,59786217 |
| 18            | 1,50907692 | 18         | 1,52221366 | 18          | 1,54064481 | 18        | 1,56079334 | 18        | 1,57986731 | 18        | 1,59847714 |
| 19            | 1,50966665 | 19         | 1,52260497 | 19          | 1,54140960 | 19        | 1,56139404 | 19        | 1,58049562 | 19        | 1,59909234 |
| 20            | 1,51025661 | 20         | 1,52299639 | 20          | 1,54217478 | 20        | 1,56199497 | 20        | 1,58112418 | 20        | 1,59970777 |
| 21            | 1,51084680 | 21         | 1,52338791 | 21          | 1,54294033 | 21        | 1,56259613 | 21        | 1,58175299 | 21        | 1,60032345 |
| 22            | 1,51143722 | 22         | 1,52377953 | 22          | 1,54370626 | 22        | 1,56319752 | 22        | 1,58238205 | 22        | 1,60093936 |
| 23            | 1,51202788 | 23         | 1,52417125 | 23          | 1,54447257 | 23        | 1,56379914 | 23        | 1,58301136 | 23        | 1,60155551 |
| 24            | 1,51261876 | 24         | 1,52456307 | 24          | 1,54523926 | 24        | 1,56440099 | 24        | 1,58364092 | 24        | 1,60217189 |
| 25            | 1,51320987 | 25         | 1,52495499 | 25          | 1,54600633 | 25        | 1,56500308 | 25        | 1,58427074 | 25        | 1,60278852 |
| 26            | 1,51380122 | 26         | 1,52534701 | 26          | 1,54677379 | 26        | 1,56560540 | 26        | 1,58490080 | 26        | 1,60340537 |
| 27            | 1,51439280 | 27         | 1,52573913 | 27          | 1,54754162 | 27        | 1,56620795 | 27        | 1,58553111 | 27        | 1,60402247 |
| 28            | 1,51498460 | 28         | 1,52613135 | 28          | 1,54830984 | 28        | 1,56681073 | 28        | 1,58616167 | 28        | 1,60463981 |
|               |            | 29         | 1,52652368 | 29          | 1,54907843 | 29        | 1,56741374 | 29        | 1,58679248 | 29        | 1,60525738 |
|               |            | 30         | 1,52691610 | 30          | 1,54984741 | 30        | 1,56801699 | 30        | 1,58742355 | 30        | 1,60587519 |
|               |            | 31         | 1,52730863 |             |            | 31        | 1,56862046 |           |            | 31        | 1,60649324 |

1. август 2022.

1,60711152

### 15. ЗБИРНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ ЗА НЕПЛАЋЕНЕ ЈАВНЕ ПРИХОДЕ (ЗАКОНСКА КАМАТА) АВГУСТ 2021. – ЈУЛ 2022.

| Август 2021. |            | Септембар 2021. |            | Октобар 2021. |            | Новембар 2021. |            | Децембар 2021. |            | Јануар 2022. |            |
|--------------|------------|-----------------|------------|---------------|------------|----------------|------------|----------------|------------|--------------|------------|
| 1            | 1,26419954 | 1               | 1,27354200 | 1             | 1,28258310 | 1              | 1,29192556 | 1              | 1,30096666 | 1            | 1,31030913 |
| 2            | 1,26450091 | 2               | 1,27384337 | 2             | 1,28288447 | 2              | 1,29222693 | 2              | 1,30126803 | 2            | 1,31061050 |
| 3            | 1,26480228 | 3               | 1,27414474 | 3             | 1,28318584 | 3              | 1,29252830 | 3              | 1,30156940 | 3            | 1,31091187 |
| 4            | 1,26510365 | 4               | 1,27444611 | 4             | 1,28348721 | 4              | 1,29282967 | 4              | 1,30187077 | 4            | 1,31121324 |
| 5            | 1,26540502 | 5               | 1,27474748 | 5             | 1,28378858 | 5              | 1,29313104 | 5              | 1,30217214 | 5            | 1,31151461 |
| 6            | 1,26570639 | 6               | 1,27504885 | 6             | 1,28408995 | 6              | 1,29343241 | 6              | 1,30247351 | 6            | 1,31181598 |
| 7            | 1,26600776 | 7               | 1,27535022 | 7             | 1,28439132 | 7              | 1,29373378 | 7              | 1,30277488 | 7            | 1,31211735 |
| 8            | 1,26630913 | 8               | 1,27565159 | 8             | 1,28469269 | 8              | 1,29403515 | 8              | 1,30307625 | 8            | 1,31241871 |
| 9            | 1,26661050 | 9               | 1,27595296 | 9             | 1,28499406 | 9              | 1,29433652 | 9              | 1,30337762 | 9            | 1,31272008 |
| 10           | 1,26691187 | 10              | 1,27625433 | 10            | 1,28529543 | 10             | 1,29463789 | 10             | 1,30367899 | 10           | 1,31302145 |
| 11           | 1,26721324 | 11              | 1,27655570 | 11            | 1,28559680 | 11             | 1,29493926 | 11             | 1,30398036 | 11           | 1,31332282 |
| 12           | 1,26751461 | 12              | 1,27685707 | 12            | 1,28589817 | 12             | 1,29524063 | 12             | 1,30428173 | 12           | 1,31362419 |
| 13           | 1,26781598 | 13              | 1,27715844 | 13            | 1,28619954 | 13             | 1,29554200 | 13             | 1,30458310 | 13           | 1,31392556 |
| 14           | 1,26811735 | 14              | 1,27745981 | 14            | 1,28650091 | 14             | 1,29584337 | 14             | 1,30488447 | 14           | 1,31422693 |
| 15           | 1,26841871 | 15              | 1,27776118 | 15            | 1,28680228 | 15             | 1,29614474 | 15             | 1,30518584 | 15           | 1,31452830 |
| 16           | 1,26872008 | 16              | 1,27806255 | 16            | 1,28710365 | 16             | 1,29644611 | 16             | 1,30548721 | 16           | 1,31482967 |
| 17           | 1,26902145 | 17              | 1,27836392 | 17            | 1,28740502 | 17             | 1,29674748 | 17             | 1,30578858 | 17           | 1,31513104 |
| 18           | 1,26932282 | 18              | 1,27866529 | 18            | 1,28770639 | 18             | 1,29704885 | 18             | 1,30608995 | 18           | 1,31543241 |
| 19           | 1,26962419 | 19              | 1,27896666 | 19            | 1,28800776 | 19             | 1,29735022 | 19             | 1,30639132 | 19           | 1,31573378 |
| 20           | 1,26992556 | 20              | 1,27926803 | 20            | 1,28830913 | 20             | 1,29765159 | 20             | 1,30669269 | 20           | 1,31603515 |
| 21           | 1,27022693 | 21              | 1,27956940 | 21            | 1,28861050 | 21             | 1,29795296 | 21             | 1,30699406 | 21           | 1,31633652 |
| 22           | 1,27052830 | 22              | 1,27987077 | 22            | 1,28891187 | 22             | 1,29825433 | 22             | 1,30729543 | 22           | 1,31663789 |
| 23           | 1,27082967 | 23              | 1,28017214 | 23            | 1,28921324 | 23             | 1,29855570 | 23             | 1,30759680 | 23           | 1,31693926 |
| 24           | 1,27113104 | 24              | 1,28047351 | 24            | 1,28951461 | 24             | 1,29885707 | 24             | 1,30789817 | 24           | 1,31724063 |
| 25           | 1,27143241 | 25              | 1,28077488 | 25            | 1,28981598 | 25             | 1,29915844 | 25             | 1,30819954 | 25           | 1,31754200 |
| 26           | 1,27173378 | 26              | 1,28107625 | 26            | 1,29011735 | 26             | 1,29945981 | 26             | 1,30850091 | 26           | 1,31784337 |
| 27           | 1,27203515 | 27              | 1,28137762 | 27            | 1,29041871 | 27             | 1,29976118 | 27             | 1,30880228 | 27           | 1,31814474 |
| 28           | 1,27233652 | 28              | 1,28167899 | 28            | 1,29072008 | 28             | 1,30006255 | 28             | 1,30910365 | 28           | 1,31844611 |
| 29           | 1,27263789 | 29              | 1,28198036 | 29            | 1,29102145 | 29             | 1,30036392 | 29             | 1,30940502 | 29           | 1,31874748 |
| 30           | 1,27293926 | 30              | 1,28228173 | 30            | 1,29132282 | 30             | 1,30066529 | 30             | 1,30970639 | 30           | 1,31904885 |
| 31           | 1,27324063 |                 |            | 31            | 1,29162419 |                |            | 31             | 1,31000776 | 31           | 1,31935022 |

| Фебруар 2022. |            | Март 2022. |            | Април 2022. |            | Мај 2022. |            | Јун 2022. |            | Јул 2022. |            |
|---------------|------------|------------|------------|-------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|
| 1             | 1,31965159 | 1          | 1,32808995 | 1           | 1,33743241 | 1         | 1,34681598 | 1         | 1,35687077 | 1         | 1,36704885 |
| 2             | 1,31995296 | 2          | 1,32839132 | 2           | 1,33773378 | 2         | 1,34713104 | 2         | 1,35719954 | 2         | 1,36739132 |
| 3             | 1,32025433 | 3          | 1,32869269 | 3           | 1,33803515 | 3         | 1,34744611 | 3         | 1,35752830 | 3         | 1,36773378 |
| 4             | 1,32055570 | 4          | 1,32899406 | 4           | 1,33833652 | 4         | 1,34776118 | 4         | 1,35785707 | 4         | 1,36807625 |
| 5             | 1,32085707 | 5          | 1,32929543 | 5           | 1,33863789 | 5         | 1,34807625 | 5         | 1,35818584 | 5         | 1,36841871 |
| 6             | 1,32115844 | 6          | 1,32959680 | 6           | 1,33893926 | 6         | 1,34839132 | 6         | 1,35851461 | 6         | 1,36876118 |
| 7             | 1,32145981 | 7          | 1,32989817 | 7           | 1,33925433 | 7         | 1,34870639 | 7         | 1,35884337 | 7         | 1,36910365 |
| 8             | 1,32176118 | 8          | 1,33019954 | 8           | 1,33956940 | 8         | 1,34902145 | 8         | 1,35917214 | 8         | 1,36944611 |
| 9             | 1,32206255 | 9          | 1,33050091 | 9           | 1,33988447 | 9         | 1,34933652 | 9         | 1,35951461 | 9         | 1,36978858 |
| 10            | 1,32236392 | 10         | 1,33080228 | 10          | 1,34019954 | 10        | 1,34965159 | 10        | 1,35985707 | 10        | 1,37013104 |
| 11            | 1,32266529 | 11         | 1,33110365 | 11          | 1,34051461 | 11        | 1,34996666 | 11        | 1,36019954 | 11        | 1,37047351 |
| 12            | 1,32296666 | 12         | 1,33140502 | 12          | 1,34082967 | 12        | 1,35029543 | 12        | 1,36054200 | 12        | 1,37081598 |
| 13            | 1,32326803 | 13         | 1,33170639 | 13          | 1,34114474 | 13        | 1,35062419 | 13        | 1,36088447 | 13        | 1,37115844 |
| 14            | 1,32356940 | 14         | 1,33200776 | 14          | 1,34145981 | 14        | 1,35095296 | 14        | 1,36122693 | 14        | 1,37150091 |
| 15            | 1,32387077 | 15         | 1,33230913 | 15          | 1,34177488 | 15        | 1,35128173 | 15        | 1,36156940 | 15        | 1,37184337 |
| 16            | 1,32417214 | 16         | 1,33261050 | 16          | 1,34208995 | 16        | 1,35161050 | 16        | 1,36191187 | 16        | 1,37218584 |
| 17            | 1,32447351 | 17         | 1,33291187 | 17          | 1,34240502 | 17        | 1,35193926 | 17        | 1,36225433 | 17        | 1,37252830 |
| 18            | 1,32477488 | 18         | 1,33321324 | 18          | 1,34272008 | 18        | 1,35226803 | 18        | 1,36259680 | 18        | 1,37287077 |
| 19            | 1,32507625 | 19         | 1,33351461 | 19          | 1,34303515 | 19        | 1,35259680 | 19        | 1,36293926 | 19        | 1,37321324 |
| 20            | 1,32537762 | 20         | 1,33381598 | 20          | 1,34335022 | 20        | 1,35292556 | 20        | 1,36328173 | 20        | 1,37355570 |
| 21            | 1,32567899 | 21         | 1,33411735 | 21          | 1,34366529 | 21        | 1,35325433 | 21        | 1,36362419 | 21        | 1,37389817 |
| 22            | 1,32598036 | 22         | 1,33441871 | 22          | 1,34398036 | 22        | 1,35358310 | 22        | 1,36396666 | 22        | 1,37424063 |
| 23            | 1,32628173 | 23         | 1,33472008 | 23          | 1,34429543 | 23        | 1,35391187 | 23        | 1,36430913 | 23        | 1,37458310 |
| 24            | 1,32658310 | 24         | 1,33502145 | 24          | 1,34461050 | 24        | 1,35424063 | 24        | 1,36465159 | 24        | 1,37492556 |
| 25            | 1,32688447 | 25         | 1,33532282 | 25          | 1,34492556 | 25        | 1,35456940 | 25        | 1,36499406 | 25        | 1,37526803 |
| 26            | 1,32718584 | 26         | 1,33562419 | 26          | 1,34524063 | 26        | 1,35489817 | 26        | 1,36533652 | 26        | 1,37561050 |
| 27            | 1,32748721 | 27         | 1,33592556 | 27          | 1,34555570 | 27        | 1,35522693 | 27        | 1,36567899 | 27        | 1,37595296 |
| 28            | 1,32778858 | 28         | 1,33622693 | 28          | 1,34587077 | 28        | 1,35555570 | 28        | 1,36602145 | 28        | 1,37629543 |
|               |            | 29         | 1,33652830 | 29          | 1,34618584 | 29        | 1,35588447 | 29        | 1,36636392 | 29        | 1,37663789 |
|               |            | 30         | 1,33682967 | 30          | 1,34650091 | 30        | 1,35621324 | 30        | 1,36670639 | 30        | 1,37698036 |
|               |            | 31         | 1,33713104 |             |            | 31        | 1,35654200 |           |            | 31        | 1,37732282 |

КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗА ПЕРИОД ОД 2003. ДО 2014. ГОДИНЕ ДАТИ СУ У „РЕГИСТРУ ПРОПИСА“ БР. 5-6/2015.

На седници Извршног одбора Народне банке Србије, која је одржана 9. јуна 2022. године, утврђена је референтна каматна стопа на нивоу од 2,50%.

## 16. СРЕДЊИ КУРСЕВИ СТРАНИХ ВАЛУТА

| Шиф. вал. | Назив земље     | Ознака валуте | Кол. | Званични средњи курс динара формиран и важећи од 8.00 часова на дан |                                             |                                 |                                 |                                  |                                  |                                               |                                  |                                  |                                  |                                  |                                               |                                   |                                   |                                   |  |
|-----------|-----------------|---------------|------|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|--|
|           |                 |               |      | Бр. 96<br>важи за<br>26.V 2022.                                     | Бр. 97<br>важи за<br>27.28 и 29.<br>V 2022. | Бр. 98<br>важи за<br>30.V 2022. | Бр. 99<br>важи за<br>31.V 2022. | Бр. 100<br>важи за<br>1.VI 2022. | Бр. 101<br>важи за<br>2.VI 2022. | Бр. 102<br>важи за<br>3., 4. и 5.<br>VI 2022. | Бр. 103<br>важи за<br>6.VI 2022. | Бр. 104<br>важи за<br>7.VI 2022. | Бр. 105<br>важи за<br>8.VI 2022. | Бр. 106<br>важи за<br>9.VI 2022. | Бр. 107<br>важи за<br>10.11 и 12.<br>VI 2022. | Бр. 108<br>важи за<br>13.VI 2022. | Бр. 109<br>важи за<br>14.VI 2022. | Бр. 110<br>важи за<br>15.VI 2022. |  |
| 978       | Евр. мон. унија | EUR           | 1    | 117,5465                                                            | 117,5361                                    | 117,5217                        | 117,5161                        | 117,4725                         | 117,4400                         | 117,4394                                      | 117,4203                         | 117,4251                         | 117,4367                         | 117,4286                         | 117,4245                                      | 117,4201                          | 117,4298                          | 117,4262                          |  |
| 036       | АУСТРАЛИЈА      | AUD           | 1    | 77,7835                                                             | 78,0452                                     | 78,4576                         | 78,6061                         | 78,5874                          | 78,7659                          | 79,2385                                       | 78,8214                          | 78,8723                          | 79,1619                          | 78,6159                          | 78,4137                                       | 78,5734                           | 78,2657                           | 77,6166                           |  |
| 124       | КАНАДА          | CAD           | 1    | 85,6878                                                             | 85,7052                                     | 86,0020                         | 86,2693                         | 86,5550                          | 86,8768                          | 86,8763                                       | 86,9844                          | 87,2012                          | 87,6001                          | 87,1455                          | 86,9360                                       | 87,3207                           | 87,4384                           | 86,8216                           |  |
| 156       | КИНА            | CNY           | 1    | 16,3334                                                             | 16,2210                                     | 16,4313                         | 16,4010                         | 16,3770                          | 16,4404                          | 16,4008                                       | 16,4415                          | 16,4851                          | 16,4579                          | 16,3899                          | 16,4975                                       | 16,6040                           | 16,7141                           | 16,7419                           |  |
| 191       | ХРВАТСКА        | HRK           | 1    | 15,5883                                                             | 15,5931                                     | 15,5436                         | 15,5527                         | 15,5659                          | 15,5760                          | 15,5786                                       | 15,5860                          | 15,6067                          | 15,6000                          | 15,6055                          | 15,6044                                       | 15,6358                           | 15,6028                           | 15,5967                           |  |
| 203       | ЧЕШКА РЕП.      | CZK           | 1    | 4,7567                                                              | 4,7578                                      | 4,7564                          | 4,7514                          | 4,7490                           | 4,7445                           | 4,7552                                        | 4,7602                           | 4,7458                           | 4,7432                           | 4,7513                           | 4,7523                                        | 4,7510                            | 4,7456                            | 4,7430                            |  |
| 208       | ДАНСКА          | DKK           | 1    | 15,7961                                                             | 15,7981                                     | 15,7947                         | 15,7943                         | 15,7863                          | 15,7835                          | 15,7844                                       | 15,7844                          | 15,7851                          | 15,7839                          | 15,7830                          | 15,7803                                       | 15,7821                           | 15,7806                           | 15,7812                           |  |
| 348       | МАЂАРСКА        | HUF           | 100  | 29,9154                                                             | 29,9646                                     | 29,8044                         | 29,6900                         | 29,5038                          | 29,5692                          | 29,7315                                       | 29,9503                          | 30,2900                          | 30,1808                          | 29,6455                          | 29,6841                                       | 29,4700                           | 29,3765                           | 29,2272                           |  |
| 356       | ИНДИЈА          | INR           | 1    | 1,4175                                                              | 1,4083                                      | 1,4090                          | 1,4076                          | 1,4135                           | 1,4197                           | 1,4083                                        | 1,4082                           | 1,4150                           | 1,4142                           | 1,4073                           | 1,4183                                        | 1,4296                            | 1,4425                            | 1,4422                            |  |
| 392       | ЈАПАН           | JPY           | 100  | 86,3487                                                             | 86,1702                                     | 86,0146                         | 85,4228                         | 84,8177                          | 84,7759                          | 84,1136                                       | 83,6863                          | 82,7520                          | 82,5159                          | 81,5873                          | 82,5248                                       | 82,8360                           | 83,6275                           | 83,4526                           |  |
| 414       | КУВАЈТ          | KWD           | 1    | 359,6894                                                            | 357,4699                                    | 357,3174                        | 357,3004                        | 358,1479                         | 359,9142                         | 356,9587                                      | 357,2263                         | 358,4405                         | 358,4759                         | 357,2516                         | 359,8667                                      | 364,3193                          | 366,5100                          | 365,9277                          |  |
| 578       | НОРВЕШКА        | NOK           | 1    | 11,4712                                                             | 11,5026                                     | 11,5897                         | 11,5948                         | 11,6613                          | 11,5792                          | 11,6408                                       | 11,6034                          | 11,6374                          | 11,5794                          | 11,5476                          | 11,5301                                       | 11,4488                           | 11,3845                           | 11,2650                           |  |
| 643       | Р. ФЕДЕРАЦИЈА   | RUB           | 1    | 1,8634                                                              | 1,6850                                      | 1,6415                          | 1,7734                          | 1,6866                           | 1,7902                           | 1,7778                                        | 1,7974                           | 1,8008                           | 1,8029                           | 1,8473                           | 1,8693                                        | 1,9560                            | 1,9739                            | 1,9856                            |  |
| 752       | ШВЕДСКА         | SEK           | 1    | 11,1472                                                             | 11,1167                                     | 11,1468                         | 11,1797                         | 11,1983                          | 11,1840                          | 11,2594                                       | 11,2057                          | 11,1980                          | 11,1907                          | 11,1357                          | 11,1461                                       | 11,1147                           | 11,0706                           | 11,0437                           |  |
| 756       | ШВАЈЦАРСКА      | CHF           | 1    | 114,2781                                                            | 114,0906                                    | 114,2096                        | 113,8612                        | 113,9956                         | 114,3859                         | 114,0188                                      | 113,7683                         | 113,1045                         | 112,6815                         | 111,9220                         | 112,7780                                      | 113,1215                          | 113,0328                          | 112,4988                          |  |
| 826       | В. БРИТАНИЈА    | GBP           | 1    | 138,2250                                                            | 138,2290                                    | 138,1308                        | 137,8650                        | 137,9433                         | 137,4854                         | 137,2918                                      | 136,7579                         | 137,2430                         | 138,1121                         | 137,1509                         | 138,0166                                      | 137,4621                          | 137,1203                          | 135,0658                          |  |
| 840       | САД             | USD           | 1    | 110,0211                                                            | 109,2648                                    | 109,2108                        | 109,3173                        | 109,6542                         | 110,2102                         | 109,2256                                      | 109,3503                         | 109,9177                         | 109,8874                         | 109,4497                         | 110,3925                                      | 111,9139                          | 112,6209                          | 112,5850                          |  |
| 933       | БЕЛОРУСИЈА      | BYN           | 1    | 32,0037                                                             | 31,8018                                     | 31,7549                         | 31,7800                         | 31,8690                          | 32,0402                          | 31,7661                                       | 31,8023                          | 31,9768                          | 31,9712                          | 31,8347                          | 32,1051                                       | 32,5417                           | 32,7632                           | 32,7558                           |  |
| 946       | РУМУНИЈА        | RON           | 1    | 23,7717                                                             | 23,7644                                     | 23,7566                         | 23,7469                         | 23,7491                          | 23,7521                          | 23,7386                                       | 23,7453                          | 23,7371                          | 23,7395                          | 23,7335                          | 23,7298                                       | 23,7924                           | 23,7333                           | 23,7287                           |  |
| 949       | ТУРСКА          | TRY           | 1    | 6,7176                                                              | 6,6783                                      | 6,6810                          | 6,6672                          | 6,6823                           | 6,6928                           | 6,6265                                        | 6,6081                           | 6,6079                           | 6,5136                           | 6,3637                           | 6,4011                                        | 6,4836                            | 6,5214                            | 6,5167                            |  |
| 975       | БУГАРСКА        | BGN           | 1    | 60,1006                                                             | 60,0953                                     | 60,0879                         | 60,0850                         | 60,0627                          | 60,0461                          | 60,0458                                       | 60,0360                          | 60,0385                          | 60,0444                          | 60,0403                          | 60,0382                                       | 60,0359                           | 60,0409                           | 60,0391                           |  |
| 977       | БИХ             | BAM           | 1    | 60,1006                                                             | 60,0953                                     | 60,0879                         | 60,0850                         | 60,0627                          | 60,0461                          | 60,0458                                       | 60,0360                          | 60,0385                          | 60,0444                          | 60,0403                          | 60,0382                                       | 60,0359                           | 60,0409                           | 60,0391                           |  |
| 985       | ПОЉСКА          | PLN           | 1    | 25,5325                                                             | 25,5230                                     | 25,7030                         | 25,6077                         | 25,6049                          | 25,5744                          | 25,6362                                       | 25,6035                          | 25,5772                          | 25,6401                          | 25,5808                          | 25,4805                                       | 25,4090                           | 25,2488                           | 25,0782                           |  |
| 040       | АУСТРИЈА        | ATS           | 1    | 8,5424                                                              | 8,5417                                      | 8,5406                          | 8,5402                          | 8,5371                           | 8,5347                           | 8,5347                                        | 8,5333                           | 8,5336                           | 8,5345                           | 8,5339                           | 8,5336                                        | 8,5333                            | 8,5340                            | 8,5337                            |  |
| 056       | БЕЛГИЈА         | BEF           | 100  | 291,3902                                                            | 291,3644                                    | 291,3287                        | 291,3148                        | 291,2067                         | 291,1262                         | 291,1247                                      | 291,0773                         | 291,0892                         | 291,1180                         | 291,0979                         | 291,0877                                      | 291,0768                          | 291,1009                          | 291,0919                          |  |
| 246       | ФИНСКА          | FIM           | 1    | 19,7699                                                             | 19,7682                                     | 19,7657                         | 19,7648                         | 19,7575                          | 19,7520                          | 19,7519                                       | 19,7487                          | 19,7495                          | 19,7514                          | 19,7501                          | 19,7494                                       | 19,7486                           | 19,7503                           | 19,7497                           |  |
| 250       | ФРАНЦУСКА       | FRF           | 1    | 17,9198                                                             | 17,9183                                     | 17,9161                         | 17,9152                         | 17,9086                          | 17,9036                          | 17,9035                                       | 17,9006                          | 17,9013                          | 17,9031                          | 17,9019                          | 17,9012                                       | 17,9006                           | 17,9021                           | 17,9015                           |  |
| 280       | НЕМАЧКА         | DEM           | 1    | 60,1006                                                             | 60,0953                                     | 60,0879                         | 60,0850                         | 60,0627                          | 60,0461                          | 60,0458                                       | 60,0360                          | 60,0385                          | 60,0444                          | 60,0403                          | 60,0382                                       | 60,0359                           | 60,0409                           | 60,0391                           |  |
| 300       | ГРЧКА           | GRD           | 100  | 34,4964                                                             | 34,4934                                     | 34,4891                         | 34,4875                         | 34,4747                          | 34,4652                          | 34,4650                                       | 34,4594                          | 34,4608                          | 34,4642                          | 34,4618                          | 34,4606                                       | 34,4593                           | 34,4622                           | 34,4611                           |  |
| 372       | ИРСКА           | IEP           | 1    | 149,2533                                                            | 149,2401                                    | 149,2218                        | 149,2147                        | 149,1593                         | 149,1180                         | 149,1173                                      | 149,0930                         | 149,0991                         | 149,1138                         | 149,1036                         | 149,0984                                      | 149,0928                          | 149,1051                          | 149,1005                          |  |
| 380       | ИТАЛИЈА         | ITL           | 100  | 6,0708                                                              | 6,0702                                      | 6,0695                          | 6,0692                          | 6,0669                           | 6,0653                           | 6,0652                                        | 6,0643                           | 6,0645                           | 6,0651                           | 6,0647                           | 6,0645                                        | 6,0642                            | 6,0647                            | 6,0646                            |  |
| 442       | ЛУКСЕМБУРГ      | LUF           | 100  | 291,3902                                                            | 291,3644                                    | 291,3287                        | 291,3148                        | 291,2067                         | 291,1262                         | 291,1247                                      | 291,0773                         | 291,0892                         | 291,1180                         | 291,0979                         | 291,0877                                      | 291,0768                          | 291,1009                          | 291,0919                          |  |
| 620       | ПОРТУГАЛИЈА     | PTE           | 100  | 58,6319                                                             | 58,6268                                     | 58,6196                         | 58,6168                         | 58,5950                          | 58,5788                          | 58,5785                                       | 58,5690                          | 58,5714                          | 58,5772                          | 58,5731                          | 58,5711                                       | 58,5689                           | 58,5737                           | 58,5719                           |  |
| 724       | ШПАНИЈА         | ESP           | 100  | 70,6469                                                             | 70,6406                                     | 70,6320                         | 70,6286                         | 70,6024                          | 70,5829                          | 70,5825                                       | 70,5710                          | 70,5739                          | 70,5809                          | 70,5760                          | 70,5735                                       | 70,5709                           | 70,5767                           | 70,5746                           |  |

# АКТУЕЛНА ИЗДАЊА ЗА ПДВ

## ВАШ ВОДИЧ КРОЗ ЛАВИРИНТ ПДВ



Приручник је инструктиван и практично оријентисан. Обрађује комплетну тематику ПДВ у светлу важеће ПДВ регулативе, са посебним акцентом на изменама и новинама које треба применити од 1. јула 2021. године. У Приручнику је дат велики број примера са пропратним објашњењима и израженим ставовима Министарства финансија у виду одговарајућих мишљења.

Намењен је практичарима који се свакодневно суочавају са дилемама у вези са исправном применом сложених норми о ПДВ као главног пореског облика у Србији.

Искуство аутора у вишегодишњем бављењу овом пореском материјом на оперативном нивоу, засновано на свакодневном контакту са изазовима и проблемима примене у реалном пословном окружењу, гарант су квалитета и практичне употребљивости овог издања.

Обим: 1.144 стране

Цена: – 9.000 дин, са ПДВ, за претплатнике  
– 15.000 дин, са ПДВ, за остала лица



Посебно издање, садржи важеће прописе из области ПДВ:

- пречишћен текст Закона о ПДВ са одредбама које су на снази;
- нови јединствени Правилник о ПДВ који од 1. јула 2021. године замењује све досадашње правилнике;
- релевантне Уредбе којима се уређује практична примена ПДВ, и
- све обрасце који се подносе у вези са ПДВ.

Прегледно и сакупљено, све на једном месту.

Обим: 208 страна

Цена: – 2.000 дин, са ПДВ, за претплатнике  
– 4.000 дин, са ПДВ, за остала лица



На једном месту обједињена теорија и пракса ПДВ. Два одвојена издања која чине органску целину. Купљена заједно вреде више, а коштају мање.

Цена: – 10.000 дин, са ПДВ, за претплатнике  
– 17.000 дин, са ПДВ, за остала лица



# ПРИВРЕДНИ САВЕТНИК - РЕВИЗИЈА



## 20 година квалитетно пружамо следеће врсте финансијских услуга:

- ревизија финансијских извештаја
- анализа трансферних цена
- процена вредности имовине и капитала
- израда инвестиционих студија
- израда бизнис планова
- due diligence
- порески консалтинг
- ревизија пројеката невладиних организација
- обрачун зарада

## Остале финансијске услуге које пружамо:

- ревизија пословања
- ревизија специјалних биланса
- израда планова реорганизације
- процена вредности оснивачких улога
- оцена бонитета предузећа
- оцена испуњености услова из уговора о приватизацијама
- израда деобних биланса и биланса спајања и припајања
- консалтинг приликом вршења статусних промена и трансформација
- вођење пословних књига и други рачуноводствени послови

**Адреса:**  
**Кнегиње Зорке 96**  
**Београд 11000**

[www.psr.rs](http://www.psr.rs)  
[revizija@psr.rs](mailto:revizija@psr.rs)



@priv.sav.revizija



@priv.sav.revizija

## Телефони:

Директор:

011/30 20 562

Овлашћени ревизори:

011/ 30 20 614  
011/ 30 20 732  
011/ 30 20 538  
011/ 30 20 604  
011/ 30 20 722