

# ПРИВРЕДНИ САВЕТНИК

ЧАСОПИС ЗА РАЧУНОВОДСТВО И ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ

ПОСЛОВНИ УЗОРАК



18

Београд - 2022

**ПРИВРЕДНИ САВЕТНИК ДОО**  
**ПРИВРЕДНО ДРУШТВО ИЗДАВАЧКЕ ДЕЛАТНОСТИ**  
Београд, Булевар краља Александра 86

**О Г Л А С**

**за радно место саветника**

– 2 извршиоца –

Услови: Економски факултет – VII<sub>1</sub> степен стручне спреме и 3 године радног искуства на пословима финансија, пореза и рачуноводства у привреди.

Кандидат треба да је одговоран, комуникативан и погодан за тимски рад, да је амбициозан и способан да пише стручне чланке из области рачуноводства, пословних финансија, пореског система и да учествује као предавач на стручним саветовањима и курсевима.

Према општем акту о унутрашњој организацији и систематизацији послова и радних задатака друштва, послови саветника обухватају:

- праћење и проучавање прописа из области финансија, пореског система, рачуноводства и других области економског и правног система;
- припремање стручних чланака за периодичне публикације по захтеву уредника;
- примање представника корисника услуга и давање објашњења примене прописа на питања постављена путем телефона и у писменом облику;
- припремање спорних питања за разматрање у служби и на састанку редакционог одбора;
- учествовање на предавањима на саветовањима и курсевима у складу са програмом рада.

Запослени на пословима саветника има обавезу сталног стручног усавршавања и праћења прописа у циљу успешног обављања послова.

Са изабраним кандидатом закључује се уговор о раду на одређено време на годину дана. Уколико кандидат буде успешно извршавао послове саветника у периоду радног ангажовања, закључиће се уговор о раду на неодређено време. Запослени на пословима саветника има могућност напредовања у току рада према критеријумима утврђеним у општем акту о унутрашњој организацији и систематизацији послова и радних задатака друштва.

Уз пријаву на оглас треба доставити:

- фотокопију дипломе Економског факултета;
- CV кандидата са подацима о досадашњем запослењу;
- уколико има објављене радове, списак тих радова.

Рок за подношење пријава је 21. октобар 2022. године. Пријаве са непотпуним подацима неће се разматрати. Избор између пријављених кандидата извршиће се на основу обављеног разговора и достављених података.

Пријава на оглас доставља се на адресу: **Привредни саветник д.о.о. Београд, Булевар краља Александра, бр. 86, са знаком „за учешће на огласу“ или на mail: [privrednis@privsav.rs](mailto:privrednis@privsav.rs).**

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 Негованић, 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 факс 345.

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

СЛУЖБА ОБЈАШЊЕЊА ПРОПИСА, тел.: 011-3209-600

СЛУЖБА ПРЕТПЛАТЕ, тел.: 011-3209-630, e-mail: 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

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

## САДРЖАЈ:

Стр.

### АКТУЕЛНОСТИ

|                                                                                                                                                                         |   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| <b>Рачуновође у раљама лоших прописа – др Ратомир Ћировић</b>                                                                                                           | 5 |
| 1. Ко може да обавља рачуноводствене послове и да пружа рачуноводствене услуге?                                                                                         | 5 |
| 2. Означавање финансијског извештаја „непотпуним“ ако је сачињен од стране лица које није уписано у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга није у складу са Законом | 7 |

### ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

|                                                                                                                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Активности постављања и коришћења соларних електрана из аспекта купца – произвођача – Јована Стојановић</b>                                                                          | 8  |
| 1. Набавка и постављање соларних панела                                                                                                                                                 | 9  |
| 2. Испорука електричне енергије                                                                                                                                                         | 11 |
| <b>Право на одбитак претходног пореза по основу фискалних рачуна – Јована Стојановић</b>                                                                                                | 16 |
| <b>Питања и одговори у вези са применом прописа о ПДВ – др Петар Бабић</b>                                                                                                              | 23 |
| 1. Пескирање и фарбање силоса за житарице (примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ)                                                                                    | 23 |
| 2. Стопа ПДВ за инвестиционо и текуће одржавање постојећих (или изградњу нових) лежишта и спортских терена на јавној површини и за изградњу, поправку, санацију и рехабилитацију путева | 23 |
| 3. Префактурисане нотарске таксе и накнаде за одобрење средстава од инобанке (уношење података у ПОПДВ)                                                                                 | 23 |
| 4. Случајеви у којима је закупца у обавези да, по основу извршених улагања у пословни простор која остају закуподавцу, обрачуна ПДВ по члану 18. Закона о ПДВ (промет без накнаде)      | 24 |
| 5. Исправност шпедитерског рачуна                                                                                                                                                       | 24 |
| 6. Стопа фактурисања огревног дрвета                                                                                                                                                    | 25 |

### ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

|                                                                                                                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Приходи од ауторског и сродних права и права индустријске својине које остварују резидентна физичка лица у земљи, на које се порез плаћа по одбитку – Душан Поповић</b> | 26 |
| 1. Појам ауторског права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине                                                                                       | 26 |
| 2. Третман прихода од права интелектуалне својине из аспекта пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање                                         | 27 |

|                                                                                                                                      |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3. Регистар исплатилаца прихода интерпретаторима                                                                                     | 35        |
| 4. Рачуноводствено евидентирање трошкова накнада од ауторских и сродних права и права индустријске својине                           | 35        |
| <b>Подношење захтева за паушално опорезивање предузетника за 2023. годину – Иван Антић</b>                                           | <b>36</b> |
| 1. Подношење захтева за паушално опорезивање за 2023. годину                                                                         | 36        |
| 2. Утврђивање месечног паушалног пореза                                                                                              | 37        |
| 3. Ко може бити паушално опорезован                                                                                                  | 37        |
| 4. Престанак разлога за паушално опорезивање, односно измењени услови који искључују право на паушално опорезивање                   | 37        |
| <b>Питања и одговори у вези са порезом на доходак грађана – Весна Боровић</b>                                                        | <b>38</b> |
| 1. Опорезивање прихода физичких лица, тзв. фриленсера, остварених у 2022. години                                                     | 38        |
| 2. Плаћање пореза по одбитку када лице, упућено на рад код домаћег правног лица, претходно не плати пореску обавезу самоопорезивањем | 39        |
| 3. Порески третман покрића трошкова прибављања радних дозвола за странце                                                             | 40        |
| 4. Порески третман накнаде штете запосленом због повреде на раду                                                                     | 40        |
| 5. Право на коришћење неопорезивог износа за исплату помоћи у случају смрти запосленог                                               | 40        |
| 6. Олакшица за квалификована новозапослена лица у случају заснивања радног односа са иностраним послодавцем                          | 41        |
| 7. Коришћење олакшица за запошљавање од стране послодавца корисника јавних средстава                                                 | 41        |
| 8. Право на олакшицу за новозапослено лице које је претходно стекло статус осигураника запосленог код другог послодавца              | 42        |
| 9. Коришћење олакшице са правом на повраћај дела плаћеног пореза и доприноса у случају промене послодавца                            | 42        |
| 10. Могућност ретроактивног коришћења пореске олакшице за лица са инвалидитетом                                                      | 43        |
| 11. Коришћење олакшице за запошљавање лица са инвалидитетом у случају када је послодавац већ једном користио право на подстицај      | 44        |

## РАЧУНОВОДСТВО

|                                                                      |           |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Да ли је време за рачуноводство хеџинга? – др Ратомир Ћировић</b> | <b>45</b> |
| 1. Уводне напомене                                                   | 45        |
| 2. Шта је рачуноводство хеџинга?                                     | 45        |
| 3. Хеџинг фер вредности                                              | 46        |
| 4. Хеџинг токова готовине                                            | 50        |
| 5. Хеџинг нето инвестиције у инострано пословање                     | 57        |
| 6. Утицај рачуноводства хеџинга на „рачуноводствену неусаглашеност“  | 60        |
| 7. Примена рачуноводства хеџинга на датум почетка примене МСФИ 9     | 62        |

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

|                                                                                                                                     |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Резидентност као услов за остваривање погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања – мр Дејан Дабетић</b>           | <b>63</b> |
| 1. Увод                                                                                                                             | 63        |
| 2. Утврђивање резидентности за потребе примене УИДО                                                                                 | 63        |
| 3. Утврђивање резидентности по домаћем пореском законодавству Републике Србије                                                      | 65        |
| <b>Питања и одговори у вези са потврдом о резидентности – мр Дејан Дабетић</b>                                                      | <b>72</b> |
| 1. Органи који су у државама са којима Република Србија примењује УИДО надлежни за издавање потврде о резидентности                 | 72        |
| 2. Потврда о резидентности Холандије која је издата на прописаном обрасцу РС али на којој је видљив грб Холандије, није прихватљива | 75        |

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.privrsav.rs](http://www.privrsav.rs) – Петнаестодневно

ISSN 0556-1590 – Привредни саветник

COBISS.SR-ID 16400642

|                                                                                                                                    |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3. Потврда о резидентности на којој је видљив само датум издавања (али не и година на коју се потврда односи)                      | 75 |
| 4. Период важење потврде о резидентности                                                                                           | 76 |
| 5. Период важење потврде о резидентности издате на основу „годишњег захтева“                                                       | 77 |
| 6. Потврде о резидентности издате у електронском формату                                                                           | 77 |
| 7. Потврде о резидентности које не садрже експлицитно позивање на УИДО                                                             | 78 |
| 8. Потврде о резидентности иностраног партнерства                                                                                  | 79 |
| 9. Недобитна организација као резидент (да или не)                                                                                 | 80 |
| 10. Потврде о резидентности издате за временски период који претходи датуму издавања потврде (али не и за будући временски период) | 80 |
| 11. Потврда о резидентности која гласи на власника пружаоца услуга а не на пружаоца услуга (предузетника)                          | 81 |
| 12. Потврда о резидентности НР Кине                                                                                                | 83 |

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

|                                                                                                                                                                                                 |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Право на прекњижавање више или погрешно уплаћених јавних прихода и застарелост права на прекњижавање – Милена Менковић</b>                                                                   | 84 |
| 1. Дан плаћања пореза путем прекњижавања                                                                                                                                                        | 84 |
| 2. Прекњижавање пореске обавезе                                                                                                                                                                 | 85 |
| 3. Поступак Пореске управе по пријему захтева за прекњижавање више или погрешно уплаћених пореза и доприноса                                                                                    | 88 |
| 4. Поступак прекњижавања више плаћених осталих јавних прихода осим пореза и доприноса по одбитку                                                                                                | 90 |
| 5. Обрачун камате                                                                                                                                                                               | 90 |
| 6. Право обвезника на камату за више плаћени јавни приход                                                                                                                                       | 91 |
| 7. Рок застарелости по захтеву за прекњижавање                                                                                                                                                  | 92 |
| 8. Повраћај, односно прекњижавање више плаћених јавних прихода по захтевима пореских обвезника који су престали са обављањем делатности и брисани су из регистра Агенције за привредне регистре | 92 |

## КРАТКЕ ИНФОРМАЦИЈЕ

|                                                                              |    |
|------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Кратке информације – Весна Боровић, Иван Антић и др Милан Неговановић</b> | 94 |
| 1. Губитак права на финансијску подршку обвезницима фискализације            | 94 |
| 2. Подношење ППП-ПД пријаве са олакшицом за новонастањеног обвезника (ОЛ 24) | 95 |
| 3. Квартално извештавање према прописима о дувану                            | 96 |
| 4. Нове исправке у систему електронских фактура од 16. септембра 2022.       | 98 |

## МИШЉЕЊА НАДЛЕЖНИХ ОРГАНА

|                                                            |     |
|------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Мишљења надлежних органа у вези са применом прописа</b> | 100 |
| Порез на добит правних лица                                | 100 |
| Порез на доходак грађана                                   | 101 |
| Порези на имовину                                          | 102 |
| Порески поступак и пореска администрација                  | 105 |
| Акцизе                                                     | 110 |
| Обједињена мишљења                                         | 111 |
| Управа царина Републике Србије                             | 113 |

## РОКОВНИК

|                                                                                                                     |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Роковник за подношење прописаних обрачуна и за плаћање обавеза у месецу октобру 2022. године – Весна Боровић</b> | 115 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## АКТУЕЛНИ ПОДАЦИ

|                                        |     |
|----------------------------------------|-----|
| <b>Актуелни подаци – Весна Боровић</b> | 119 |
|----------------------------------------|-----|

ПОСЛОВНИ УЗОРАК

## РАЧУНОВОЋЕ У РАЉАМА ЛОШИХ ПРОПИСА

Актуелни Закон о рачуноводству (у даљем тексту: Закон) донет је крајем 2019. године са применом од 1. јануара 2020. године, осим одредаба чија је примена одложена, у које спадају и одредбе члана 61, којим је прописано да „*правна лица, односно предузетници који имају регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга дужни су да ускладе своје пословање са одредбама овог закона најкасније у року од три године од дана ступања на снагу овог закона*“. Одложени рок од 3 године за регистроване пружаоце рачуноводствених услуга за усклађивање са одредбама тог закона истиче крајем ове године, па се поставља питање шта ће бити са оним субјектима који пружају рачуноводствене услуге а који нису ускладили своје пословање са одредбама тог закона.

То питање је актуелно из разлога што од 8.000 регистрованих субјеката за пружање рачуноводствених услуга, колико их је било регистровано код АПР са шифром делатности 69.20 – Рачуноводствени, књиговодствени и ревизорски послови, када је донет Закон, до сада је уписано у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга код АПР око 1.600, што у процентима износи свега 20%. Ако се регистрација буде одвијала досадашњим интензитетом, до краја године може се очекивати да ће број уписаних субјеката у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга бити знатно испод очекивања предлагача таквог законског решења.

Преостали регистровани привредни субјекти за пружање рачуноводствених услуга који нису уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, који су у знатној већини и који те послове успешно обављају десетине година пре доношења Закона, очекују да законодавац поново процени сврсисходност постојећег законског решења и да покрене поступак за измене Закона. Како се ближи крај године, актуелизују се и питања какав ће статус имати годишњи финансијски извештаји које ће подносити пружаоци рачуноводствених услуга који нису уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга и које ће последице имати

пужаоци рачуноводствених услуга који и даље обављају те послове а нису се уписали у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга.

Одговор на наведена питања Закон не даје, из простог разлога што то није у њему уређено, тако да је то значајна правна празнина која отвара простор за различита тумачења и спекулације. Шта није и шта је погрешно уређено Законом у вези са обављањем рачуноводствених послова и пружањем рачуноводствених услуга изложићемо у наставку текста.

### 1. Ко може да обавља рачуноводствене послове и да пружа рачуноводствене услуге?

Законом је направљена разлика између обављања рачуноводствених послова и пружања рачуноводствених услуга, па је те две области издвојио у посебне одредбе члана 15. и 16. Закона.

#### 1.1. Ко може да обавља рачуноводствене послове?

Чланом 15. Закона прописано је да „*правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја*“. Овом одредбом Закон није прописао начин поверавања вођења пословних књига и састављање финансијских извештаја ангажованом лицу које је одговорно за те послове, већ је послодавцу препустио слободу одлучивања о томе, али је прописао да општим актом треба да предвиди школску спрему и радно искуство за то лице. Начин на који ће бити поверено вођење пословних књига одређеном лицу закон не уређује. Из наведеног произлази да послодавац може одлучити да вођење пословних књига повери лицу са којим ће закључити уговор о раду у складу са одредбама Закона о раду на неодређено или одређено радно време, са пуним или непуним радним временом, уговор о допунском раду или на други допуштени начин запошљавања лица



за обављање тих послова. У ширем тумачењу, то би могао да буде и уговор о привременим и повременим пословима, уговор о делу и сл. јер Закон није прописао форму уговора и начин ангажовања лица којем се поверава вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја.

Чланом 57. став 1. тачка 9) Закона прописана је новчана казна за привредни преступ за правно лице **које општим актом не одреди лице коме се поверава вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја**. По истом основу прописана је казна и за одговорно лице у правном лицу и за предузетника, али у нижим новчаним износима.

Сходно наведеном, послодавац који уговором о неком од облика радног ангажовања лица за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја не одреди то лице, ризикује да може бити кажњен за привредни преступ у складу са наведеним одредбама Закона. Друге санкције нису предвиђене.

### *1.2. Ко не може да пружа услуге вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја?*

Повераване вођења пословних књига другом правном лицу или предузетнику уређено је чланом 16. Закона, који гласи:

*„Вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја **правно лице, односно предузетник може поверити уговором у складу са законом, правном лицу или предузетнику, који је уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга.***

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

Одредба ст. 1. и 2. овог члана не односи се на Народну банку Србије, банке, друштва за осигурање, даваоце финансијског лизинга, добровољне пензијске фондове, друштва за управљање добровољним пензијским фондовима, инвестиционе фондове, друштва за управљање инвестиционим фондовима, Централни регистар, депо и клиринг хартија од вредности, берзе, брокерско-дилерска друштва, факторинг друштва, платне институције и институције електронског новца.

Правно лице, односно предузетник који има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга интерним актом одређује лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја за сваког клијента коме се пружају услуге вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја.

Лице које је правоснажно осуђено на казну затвора за кривично дело у Републици Србији или страном држави, не може да обавља послове вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја из става 4. овог члана, у складу са овим законом и обавља друге послове у области рачуноводства, утврђене овим законом.“

Одредбом става 1. овог члана прописано је да се вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја **може поверити уговором у складу са законом, правном лицу или предузетнику, који је уписан**

у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга. Оно што пада у очи, и што је спорно, јесте да **овом, а ни другом одредбом Закона није прописано да се вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја не може поверити правном лицу или предузетнику који нису уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга**. Прописивање да се вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја може поверити субјекту који је уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, не може се тумачити и тако да је Закон забранио поверавање вођења пословних књига и оним субјектима који нису уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга. Ако је намера законодавца била да забрани поверавање вођења пословних књига и састављање финансијских извештаја субјектима који нису уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, то је морао јасно и прецизно да пропише одредбом Закона. У прилог томе треба истаћи да ни казним одредбама није прописана санкција ако правно лице и предузетник повере вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја субјекту који није уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга.

У вези са чланом 16. Закона, чланом 57. став 1. тачка 10) Закона прописана је новчана казна за привредни преступ за правно лице **ако не поступи у складу са одредбама члана 16. Закона**. Новчане казне по истом основу су прописане и за одговорно лице у правном лицу и за предузетника.

Када је у питању одредба члана 16. став 1. којом је прописано да правно лице или предузетник вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја **може уговором у складу са законом поверити правном лицу или предузетнику који је уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга**, може се приметити да та одредба није императивна, већ диспозитивна, да не забрањује поверавање вођења пословних књига и састављање финансијских извештаја и лицима која нису уписана у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, па се за „непоступање“ по тој одредби, због такве њене правне природе, не може применити казна прописана одредбама члана 16. Закона. Исти аргумент може се применити и на одредбу става 2. члана 16. Закона, којом је прописано да повезана правна лица **могу** поверити вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја свом повезаном правном лицу. Повераване вођења пословних књига другом лицу које није повезано лице није, такође, изричито забрањено, па се казна прописана за „непоступање“ по члану 16. Закона не може применити ни на тај случај. За наведене случајеве мора се примењивати правни принцип – да нема казне за дело које законом није инкримисано као кажњиво („*nulla poena sine lege*“).

На наведено указујемо посебно и зато што је правна сигурност загарантована чланом 34. Устава Републике Србије, којим је прописано да се нико не може огласити кривим за дело које, пре него што је учињено, законом или другим прописом заснованим на закону није било предвиђено као кажњиво, нити му се може изрећи казна која за то дело није била предвиђена.



Казна за непоступање у складу са одредбама члана 16. Закона, може се применити само на одредбе којима су одређена дела забрањена, а то су:

- одредбе става 3. којима је НБС и одређеним финансијским институцијама које су наведене у том ставу забрањено поверавање вођења пословних књига и састављање финансијских извештаја другим правним лицима и предузетницима;

- одредбе става 4. којима је прописано да субјект који има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга интерним актом одређује лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја за сваког клијента којем се пружају услуге вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја. Ова одредба односи се и на лица која су уписана у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга и на субјекте који нису уписани у тај регистар а имају регистровану основну шифру делатности 69.20 – Рачуноводствени, књиговодствени и ревизорски послови; пореско саветовање;

- одредбе става 5. којима је забрањено лицу које је правоснажно осуђено на казну затвора за кривично дело у Републици Србији или страни држави, да не може да обавља послове вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја, у складу са Законом и да обавља друге послове у области рачуноводства, утврђене Законом.

## 2. Означавање финансијског извештаја „непотпуним“ ако је сачињен од стране лица које није уписано у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга није у складу са Законом

С обзиром на то да се одредба Закона о могућности поверавања вођења пословних књига субјектима који су уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга примењује први пут на достављање и обелодањивање годишњих финансијских извештаја АПР-у за 2022. годину, у Правилнику о условима и начину јавног објављивања финансијских извештаја и вођењу Регистра финансијских извештаја („Службени гласник РС“, бр. 142/20 – у даљем тексту; Правилник), прописано је да „финансијски извештај који није састављен од стране правног лица или предузетника уписаног у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, а обвезник је том лицу односно предузетнику поверио вођење пословних књига и састављање финансијског извештаја у смислу члана 16. став 1. Закона, Регистар без одлагања такав извештај јавно објављује као непотпун у складу са чланом 35. овог правилника и о томе обавештава обвезника путем Посебног информационог система“.

Чланом 35. Правилника, прописано је да финансијске извештаје у којима обвезник није отклонио утврђене недостатке у складу са обавештењем из члана 26. овог правилника, Агенција јавно објављује на својој интернет страници, као непотпуне и рачунски нетачне по истеку рока за поступање по том обавештењу, а најкасније до 30. септембра наредне године за пословну годину која је једнака календарској, односно најкасније у року од шест месеци од истека рока за

достављање финансијских извештаја за правна лица која имају пословну годину различиту од календарске.

Третирање финансијског извештаја „непотпуним“ само због тога што је сачињен од стране правног лица или предузетника који није уписан у посебан Регистар пружалаца рачуноводствених услуга је супротно одредбама Закона и представља неистинито приказивање и квалификовање таквог финансијског извештаја. Заправо, дефиниција „потпуног“ и „непотпуног“ финансијског извештаја не постоји у Закону, па би по логици ствари „непотпун“ финансијски извештај био онај који не садржи све прописане обрасце и пратећу документацију уз финансијске извештаје и у случају када у достављеним обрасцима и документацији нису садржани сви прописани подаци.

Међутим, обележавање као „непотпун“ финансијски извештај само због тога што га је саставило и поднело правно лице и предузетник који није уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, не одговара фактичком стању и представља неоснован чин етикетирања и омаловажавања великог броја субјеката (оних чији су извештаји састављени и оних који су их саставили). У том случају поставља се логично питање, а зашто се и сви остали финансијски извештаји које су саставили запослени у правном лицу или код предузетника не третирају као „непотпун“ јер не видимо разлику између финансијских извештаја које је саставило запослено лице, које можда и није квалификовано за тај посао, у односу на финансијски извештај који је саставило лице запослено у привредном субјекту који није уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга. Супротно томе, поставља се питање на основу којих су чињеница доносиоци Правилника оценили да се потпуним финансијским извештајима могу сматрати само финансијски извештаји које су саставили привредни субјекти који су уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга. Струка о томе има сасвим другачије мишљење, што потврђује мали број субјеката који су до сада уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга. Чињеница је да спорне одредбе Закона нису наишле на подршку већине рачуновођа а незадовољни су и многи који су успели да се упишу у тај Регистар.

У циљу превазилажења конфузије, дезинформација и субјективног тумачења спорних одредаба Закона о томе ко може а ко не може да обавља рачуноводствене послове и да пружа рачуноводствене услуге, неопходно је да законодавац што пре изврши измену Закона којом ће се усклађивање правних лица и предузетника који су регистровани за пружање рачуноводствених услуга са одредбама Закона продужити до краја 2023. године. Тим одлагањем би се створили услови да се питање стицања овлашћења за пружање рачуноводствених услуга и услуга пореског саветовања уреди боље и прецизније на начин који би у суштини допринео квалитету финансијског извештавања, снижењу трошкова пореске контроле и поузданијој наплати пореза, у односу на садашње решење које није добро и којим нико није задовољан. Како би рекао наш велики песник „*нико срећан, а нико довољан, нико миран, а нико спокојан*“. Чињенице упозоравају да Закон свакако треба мењати.

## АКТИВНОСТИ ПОСТАВЉАЊА И КОРИШЋЕЊА СОЛАРНИХ ЕЛЕКТРАНА ИЗ АСПЕКТА КУПЦА – ПРОИЗВОЂАЧА

Доношењем Закона о коришћењу обновљивих извора енергије („Службени гласник РС“, бр. 40/21 – у даљем тексту: Закон) и Уредбе о критеријумима, условима и начину обрачуна потраживања и обавеза између купца – произвођача и снабдевача („Службени гласник РС“, бр. 83/21 и 74/22 – у даљем тексту: Уредба), нормативно је ближе уређена област коришћења обновљивих извора енергије, између осталог, сунца, од стране лица која имају статус купца – произвођача. Сходно члану 2. Закона, коришћење енергије из обновљивих извора представља јавни интерес Републике Србије. Наведено је још значајније у условима глобалне енергетске кризе (у смислу недостатка ресурса, значајног повећања цена електричне енергије на светском тржишту и потенцијалних уштеда) и императива заштите животне средине.

Производња електричне енергије из сопствених извора је један од начина смањења трошкова, било да је реч о домаћинствима или о привредним субјектима. Томе у прилог иде и могућност суфинансирања уградње соларних панела од стране Министарства рударства и енергетике, односно локалних самоуправа, Министарства привреде и претприступних фондова ЕУ – ИПА 19. Додатно, 10. септембра ове године ступила је на снагу Уредба о условима, начину и поступку за давање пољопривредног земљишта у државној својини на коришћење у непољопривредне сврхе („Службени гласник РС“, бр. 99/22). Чланом 2. ове уредбе прописано је да се државно пољопривредно земљиште може дати на коришћење, између осталог, за производњу енергије коришћењем обновљивих извора енергије сунца, изградњом, односно постављањем електрана на сунчеву енергију са пратећом инфраструктуром (објекти соларних панела, далеководи, други објекти у функцији електране, расвета и др.) и опреме за производњу електричне енергије коришћењем сунчеве енергије.

Имајући у виду то да су прописи у области коришћења соларне енергије релативно скорије донети, да су активности које ова област обухвата специфичне по својој природи и да у њима учествују лица (било физичка или правна) која имају посебан статус, неминовно се поставља питање релевантних пореских импликација. Очекујемо да се у наредном периоду одређена питања додатно уреде, при чему сматрамо да треба узети у обзир и шири социоекономски контекст и циљеве који се желе постићи.

У овом чланку бавимо се превасходно **пореским импликацијама из аспекта ПДВ, акциза и пореза на имовину** активности купаца – произвођача које обухватају набавку и постављање соларних панела<sup>1</sup> и њиховог коришћења у циљу сопствене потрошње и испоруке електричне енергије. Овом приликом, у фокусу су нам тзв. on-grid системи, односно соларна електрана састављена од соларних панела и инвертора са пратећом опремом који се везују за инсталацију објекта који је прикључен на електроенергетску мрежу<sup>2</sup>.

**Купцем – произвођачем<sup>3</sup>**, у складу са чланом 4. став 1. тачка 23) Закона, сматра се **крајњи купац** који је на унутрашње инсталације **прикључио сопствени објекат за производњу електричне енергије из обновљивих извора енергије**, при чему се произведена електрична енергија **користи за снабдевање сопствене потрошње**, а **вишак** произведене електричне енергије **испоручује у преносни систем, дистрибутивни систем, односно затворени дистрибутивни**

1 У пракси се често колоквијално користи термин „соларни панели“ који заправо представљају интегрални део соларних електрана.

2 Тема овог чланка нису услови, односно пратеће активности у вези са испуњавањем услова за прикључење на електроенергетски систем.

3 Напомињемо да се ово лице не сматра „произвођачем“ из аспекта примене прописа у овој области.

систем<sup>4</sup>. **Крајњи купац** је чланом 2. став 1. тачка 4) Уредбе дефинисан као **правно или физичко лице или предузетник** који купује електричну енергију за своје потребе, односно за потребе домаћинства.

У складу са чланом 58. Закона, купац – произвођач има право, између осталог, да **производи (и складишти) електричну енергију** за сопствену потрошњу, као и да **вишак произведене електричне енергије испоручи** у преносни систем, дистрибутивни систем, односно затворени дистрибутивни систем. Ово лице је, сходно члану 169. Закона о енергетици, учесник на тржишту електричне енергије<sup>5</sup>.

## 1. Набавка и постављање соларних панела

### 1.1. Примена критеријума активности

У пракси су честе недоумице када је реч о набавци и постављању соларних панела, у смислу да ли се ова активност сматра прометом добара и услуга из области грађевинарства за сврху примене члана 10. став 2. тачка 3) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 153/20 - у даљем тексту: Закон о ПДВ). Наиме, Уредба о класификацији делатности („Службени гласник РС“, бр. 54/10) не помиње термин „соларни панели“, док се постављање инсталација у зградама или другим грађевинама за **соларне неелектричне колекторе** сматра активностима у оквиру групе 43.22 – Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система. Генерално речено, **соларни колектори служе за производњу топлотне енергије** (не електричне енергије) на бази апсорбовања сунчевог зрачења и најчешће се користе у домаћинствима за грејање, односно загревање (нпр. воде или простора). За разлику од соларних колектора, **соларни панели се користе за производњу електричне енергије**. С обзиром на то да фотонапонски соларни панели производе једносмерну електричну струју, исти се повезују са мрежним инвертором (којим се електрична струја претвара у наизменичну) на електроенергетски систем. Овај систем (са додатном опремом и инсталацијама) чини заправо **соларну електрану**. Чланом 5. Закона дефинисано је да се електранама које користе обновљиве изворе енергије сматрају, између осталог, **соларне електране**. Напомињемо да је Уредбом у члану 2. тачка 14) дефинисан **производни објекат као постројење за производњу електричне енергије из обновљивих**

извора енергије прикључен на унутрашњу инсталацију објекта купца – произвођача<sup>6</sup>.

Даље, чланом 144. Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, . . . и 52/21) прописано је да се посебна врста објеката може градити, односно одређени радови изводити и без прибављања акта надлежног органа. Правилником о посебној врсти објеката и посебној врсти радова за које није потребно прибављати акт надлежног органа, као и врсти објеката који се граде, односно врсти радова који се изводе, на основу решења о одобрењу за извођење радова, као и обиму и садржају и контроли техничке документације која се прилаже уз захтев и поступку који надлежни орган спроводи („Службени гласник РС“, бр. 102/20, 16/21 и 87/21) посебним врстама објеката, односно радова за које **није потребно** прибављати акт надлежног органа, између осталог, сматра се **постројење инсталисане снаге до 50 kW за производњу енергије из енергије сунца за потребе крајњег купца који стиче статус купца – произвођача** у складу са прописима којима се уређује коришћење обновљивих извора енергије (члан 2. став 1. тачка 4а)). Насупрот наведеном, сагласно са чланом 3. став 2. тачка 34) истог правилника, по захтеву **инвеститора** за изградњу појединих врста објеката, односно извођење одређених радова, орган надлежан за издавање грађевинске дозволе издаје **решење о одобрењу за извођење радова** за изградњу постројења инсталисане снаге **преко 50 kW за производњу енергије из енергије сунца за потребе крајњег купца који стиче статус купца – произвођача** у складу са прописима којима се уређује коришћење обновљивих извора енергије.

На основу Правилника о класификацији објеката („Службени гласник РС“, бр. 22/15), ови објекти се групишу у категорију Г – инжењерски објекти, са класификационом ознаком 2302 – објекти и опрема за производњу електричне енергије, нпр. хидроелектране, термоелектране за угаљ, нуклеарне електране, електране на ветар. Сматрамо да чињеница да у оквиру ове категорије нису експлицитно поменуте соларне електране не утиче на њихову категоризацију у конкретном случају (јер је наведено дато као пример, а не „коначна“ листа објеката и опреме обухваћене овом категоријом).

Узимајући у обзир наведено, сматрамо да се извођење радова који се односе на постављање постројења/електране за производњу електричне енергије из енергије сунца (соларна електрана), као активност, класификује у **групу 42.22 – Изградња електричних и телекомуникационих водова**. Према нашем мишљењу, наведено је у складу и са класификацијом активности у оквиру ЕУ<sup>7</sup>. Напомињемо да је Класификација

4 Идентична дефиниција купца – произвођача садржана је у члану 2. став 1. тачка 34а Закона о енергетици („Службени гласник РС“, бр. 145/14, 95/18 – др. закон и 40/21) и у члану 2. став 1. тачка 5) Уредбе (уз специфичности које се односе на стамбену заједницу која може да постане купац – произвођач електричне енергије стамбене зграде у складу са овом уредбом).

5 Више информација у вези са процедуром стицања статуса купца – произвођача може се наћи на: <https://www.eps.rs/lat/snaddevanje/Stranice/kupac-proizvodjac.aspx>; <https://elektrodistribucija.rs/index.php/postupak-prikljucenja-na-dsee/postupak-sticanja-statusa-kupca-proizvodjaca/domacinstva-sa-diraktnim-merenjem>; <https://elektrodistribucija.rs/index.php/postupak-prikljucenja-na-dsee/postupak-sticanja-statusa-kupca-proizvodjaca/objekti-koji-nisu-domacinstva>

6 Уредба не помиње термин „соларна електрана“.

7 [https://ec.europa.eu/eurostat/ramon/nomenclatures/index.cfm?TargetUrl=DSP\\_NOM\\_DTL\\_VIEW&StrNom=NACE\\_REV2&StrLanguageCode=EN&IntPcKey=18508154&IntKey=18508214&StrLayoutCode=HIERARCHIC&IntCurrentPage=1](https://ec.europa.eu/eurostat/ramon/nomenclatures/index.cfm?TargetUrl=DSP_NOM_DTL_VIEW&StrNom=NACE_REV2&StrLanguageCode=EN&IntPcKey=18508154&IntKey=18508214&StrLayoutCode=HIERARCHIC&IntCurrentPage=1)



делатности у Републици Србији преузета стандардна класификација делатности ЕУ – NACE Rev.2<sup>8</sup>.

У складу са Законом о ПДВ, за промет добара и услуга из области грађевинарства који **обвезник ПДВ изврши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. истог закона**, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има примаца добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. Чл. 24–26. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, ... и 59/22 – у даљем тексту: Правилник о ПДВ) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Са становишта примене критеријума активности, сматрамо да се **изградња постројења за производњу електричне енергије из енергије сунца** коју врши обвезник ПДВ наручиоцу – обвезнику ПДВ односно лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ сматра **прометом из области грађевинарства за сврху примене члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ**, као активност из групе 42.22 – Изградња електричних и телекомуникационих водова, која је наведена у члану 24. став 1. тачка 6) Правилника о ПДВ.

Наравно, и у овом случају примена члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ је ограничена на активности у току извођења радова. Активности које **претходе** овим радовима, примера ради, израда идејног пројекта електроенергетских инсталација, не може се сматрати споредним прометом уз промет из области грађевинарства за сврху примене поменуте одредбе Закона о ПДВ.

Посебно треба бити обазрив када је реч о изградњи по систему „кључ у руке“, у вези са чиме је Министарство финансија (у даљем тексту: МФИН) издало више мишљења. Извод из релативно скорије објављеног мишљења под бр. 011-00-553/2022-04 од 4.07.2022. године наводимо у наставку:

„(...) у случају када је закључен уговор по тзв. принципу „кључ у руке“ али, независно од тога, обвезник ПДВ испоставља инвеститору ситуације које потписује надзорни орган, сматра се да је даном потписивања ситуације извршен промет, тј. делимична испорука. Приликом издавања рачуна по основу потписане ситуације (чија је вредност већа од 500.000 динара, без ПДВ) **утврђује се да ли је реч о промету из области грађевинарства** у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, на основу тога да ли се **део уговореног посла исказан у ситуацији** сврстава у активности наведене у Правилнику, уз примену правила о главном и споредном промету.“

Другим речима, уколико се врши издавање привремених ситуација, односно рачуна, свака привремена ситуација се сматра посебним, односно делимичним

прометом, па се концепт главне и споредне испоруке примењује на **сваку** појединачну привремену ситуацију, односно рачун, а не на пројекат у целини.

Уколико се за поједине активности ангажују подизвођачи (примера ради, монтирање соларних панела на кровну конструкцију објекта) за сваку од ових активности неопходно је утврдити испуњеност услова да би се промет који подизвођач врши сматрао прометом из области грађевинарства за сврху примене члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ.

### 1.2. Право на одбитак претходног ПДВ

Наручилац – обвезник ПДВ, у својству пореског дужника, дужан је да обрачуна ПДВ. Ово лице има **право на одбитак претходног пореза** под условом да је извршио обрачун ПДВ и да ће ово постројење користити **за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза**, односно 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.

Имајући у виду то да купац – произвођач (инвеститор) постројење користи за производњу електричне енергије превасходно **за сопствену потрошњу** (за сврху обављања делатности), при чему има могућност да **вишак испоручи у електроенергетски систем**, у одређеним ситуацијама биће неопходно извршити **поделу претходног пореза** на део на који има право и део који нема право да одбије (на пример, када је реч о обвезницима ПДВ који врше промет са и без права на одбитак претходног пореза).

### 1.3. Испорука физичком лицу (домаћинству) и лицу које није обвезник ПДВ

Уколико испоруку врши лице које је обвезник ПДВ **домаћинству или лицу које није обвезник ПДВ**, пореским дужником сматра се лице које врши промет, независно од вредности промета. Извођач је дужан да обрачуна ПДВ на испоруку коју врши по стопи од 20%. Напомињемо да у ситуацији када је купац – произвођач (крајњи купац) физичко лице постоји обавеза **издавања фискалног рачуна** у складу са Законом о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21), с обзиром на то да је реч о промету на мало, односно промету који се врши физичком лицу и да ова активност не спада у делатности које су наведене 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).

### 1.4. Обрачун пореза на имовину

Имајући у виду наведено, а посебно да је у члану 2. тачка 14) Уредбе **производни објекат дефинисан као постројење за производњу електричне енергије из обновљивих извора енергије прикључен на уну-**

<sup>8</sup> <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ-L:2006:393:0001:0039:EN:PDF>

трашњу инсталацију објекта купца – произвођача, сматрамо да је соларна електрана непокретност, и као таква **предмет пореза на имовину**.

Наиме, према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, . . . и 118/21 – у даљем тексту: ЗПИ), порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Србије, и на којима, између осталог, обвезник има право својине. Непокретностима, у смислу наведене законске одредбе, сматрају се, поред земљишта, и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други надземни и подземни грађевински објекти, односно њихови делови.

Према одредби члана 7. став 4. тачка 3) ЗПИ, пореска основица за утврђивање и плаћање пореза на имовину, између осталог и за објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, осим трговине и управљања, јесте вредност непокретности исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (књиговодствена вредност). Дакле, **купци – произвођачи као обвезници пореза на имовину који воде пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, пореску основицу за објекте за производњу електричне енергије из обновљивих извора енергије (соларне електране) утврђују у висини књиговодствене вредности (фер или садашње вредности)**. Услов за примену овако прописане пореске основице је и да је обвезник посебно евидентирао вредност грађевинског земљишта на којем се тај објекат налази и вредност самог објекта у својим пословним књигама. Међутим, према одредби члана 7. става 6. ЗПИ, ако обвезник вредност земљишта и вредност објекта из става 4. тог члана не исказује посебно у својим пословним књигама, основица пореза на имовину за земљиште и објекат који се на њему налази, као јединствену целину, чини вредност земљишта утврђена у складу са ставом 3. истог члана увећана за грађевинску вредност објекта процењену од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Купци – произвођачи као порески обвезници који не воде пословне књиге (физичка лица) такође су обвезници пореза на имовину по основу права својине на соларним електранама као објектима за производњу електричне енергије. Порески обвезници који не воде пословне књиге, пореску основицу утврђују у складу са одредбама члана 6. ЗПИ, односно као производ укупне површине објекта и просечне цене по метру квадратном прописаном за зону у којој се непокретност налази, а у складу са одлукама надлежног органа локалне самоуправе. Овде треба имати у виду одредбу члана 6б тачка 6) ЗПИ, којом је уређено разврставање објеката у одговарајуће групе у зависности од њихове намене и према којој је пословни објекат зграда или други надземни или подземни грађевински објекат, односно посебан део објекта (локал, канцеларија и сл.), који је намењен за обављање делатности. Имајући у виду наведено,

а по нашем мишљењу, уколико се соларна електрана користи не само за производњу електричне енергије за сопствену потрошњу, већ се врши и испорука вишка енергије снабдевачу, у том случају би се могло сматрати да обвезник који не води пословне књиге обавља пословну делатност, што би даље довело до сврставања овог објекта у пословне објекте и обавезу утврђивања пореза на имовину на основу просечне цене за пословне објекте.

Међутим, потребно је да нагласимо да се надлежно **Министарство финансија није до сада изјаснило писаним путем о овом питању**, тако да свакако треба очекивати да се то ускоро догоди, а посебно имајући у виду актуелну примену Закона и Уредбе.

## 2. Испорука електричне енергије

### 2.1. Правила у области опорезивања ПДВ испоруке електричне енергије

Испорука електричне енергије сматра се прометом добара сходно члану 4. став 2. Закона о ПДВ. У складу са чланом 14. став 1. тач. 4) и 5) Закона о ПДВ, промет се сматра извршеним даном:

– **очитавања, односно на други начин утврђивања стања**, у складу са законом, између осталог, електричне енергије, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, лицу из члана 11. став 1. тачка 4) истог закона, у циљу обрачуна испоруке. Поменутом одредбом је дефинисано место промета добара као место у којем **прималац**, између осталог, електричне енергије чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, **а који је ова добра набавио ради даље продаје**, има седиште или сталну пословну јединицу којима се добра испоручују;

– **очитавања стања примљене електричне енергије**, у циљу обрачуна потрошње.

**Порески дужником** (односно лицем које је дужно да изврши обрачун ПДВ и обрачунати ПДВ плати) сматра се **обвезник ПДВ који врши опорезиви промет**. Изузетно од наведеног, сходно члану 10. став 2. тачка 4) Закона о ПДВ, порески дужник је **прималац електричне енергије** и природног гаса који се испоручују преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже – **обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје**, за промет електричне енергије и природног гаса **извршен од стране другог обвезника ПДВ**.

### 2.2. Испорука електричне енергије од стране купца – произвођача који није обвезник ПДВ

У складу са чланом 3. Уредбе, ако је купац – произвођач **домаћинство или стамбена заједница**, снабдевач је дужан да изврши обрачун путем тзв. **нето мерења** и да обавезе са купцем – произвођачем уреди путем **уговора о потпуном снабдевању са нето мерењем**. **Нето мерење** је начин обрачуна нето електричне енергије, при којем се **вишком испоручене електричне енергије**, у току једног месеца, **умањује количина нето електричне енергије у току наред-**

ног обрачунског периода. Нето електрична енергија представља разлику укупне преузете и укупне испоручене електричне енергије купца – произвођача у преносни, дистрибутивни, односно затворени дистрибутивни систем у току једног месеца, утврђене у kWh на основу читавања бројила електричне енергије и утврђује се по временима примене тарифа за активну енергију засебно у складу са овом уредбом.

**Преузета електрична енергија** је електрична енергија коју преузме купац – произвођач из електроенергетског система, док је **испоручена електрична енергија** она коју објекат за производњу електричне енергије из обновљивих извора (односно купац – произвођач) **испоручи** у електроенергетски систем.

Применом методе нето мерења **количина** преузете електричне енергије се „пребија“ са количином испоручене електричне енергије (појединачно – по тарифама). Уколико је купац – произвођач испоручио већу количину (у односу на преузету) у претходном периоду вишак се користи за умањење обрачуналог нето мерења у наредном обрачунском периоду.

У складу са чланом 59. ст. 3. и 4. Закона, период за поравнање потраживања и обавеза између купца – произвођача и снабдевача је једна година и **завршава се 1. априла**. Истеком обрачунског периода купац – произвођач нема право на потраживања за испоручени „вишак“ (ни у смислу пребијања, односно нето мерења, ни у смислу права на финансијску надокнаду), односно вишак електричне енергије се може пренети на наредне обрачунске периоде у **оквиру поменутог периода за поравнање** потраживања и обавеза између купца – произвођача и снабдевача.

Ако купац – произвођач **није домаћинство или стамбена заједница**, снабдевач са купцем – произвођачем примењује систем тзв. **нето обрачуна** узајамних потраживања и обавеза. Уредбом је нето обрачун дефинисан као начин обрачуна **нето електричне енергије**, при којем се **вредност** вишка предате електричне енергије, у току једног месеца, обрачунава и наплаћује на основу уговора између купца – произвођача и снабдевача. Овај метод обрачуна подразумева да се **вредности**<sup>9</sup> преузете и испоручене електричне енергије, у току једног обрачунског периода обрачунавају на основу овог уговора, засебно по релевантној тарифи, **до висине преузете електричне енергије**. Другим речима, снабдевач у рачуну за електричну енергију **вредност** преузете електричне енергије од стране купца – произвођача умањује за **вредност** испоручене електричне енергије (**до количине преузете електричне енергије**). Напомињемо да се вредности преузете и испоручене електричне енергије обрачунавају према ценама које су предвиђене Уговором<sup>10</sup>. У случају да је **количина** испоручене електричне енергије већа од количине преузете електричне енергије у обрачунском периоду, вишак (обрачунат по свакој тарифи понаособ) се преноси у наредни обрачунски

период, у kWh (и користи за сврху нето обрачуна у наредном периоду).

Лице које није обвезник ПДВ, наравно, **не обрачунава ПДВ** на испоручену електричну енергију у електроенергетски систем. Обавезу обрачуна ПДВ, на испоручену електричну енергију од стране купца – произвођача у овом случају, нема ни прималац, односно снабдевач. Међутим, овде се поставља питање да ли ће лице које није евидентирани обвезник ПДВ моћи, односно имати обавезу да изврши евидентирање за обавезу плаћања ПДВ.

Према члану 8. став 1. Закона о ПДВ, порески обвезник је лице (било физичко било правно) које самостално обавља промет добара и услуга у оквиру обављања делатности. Под **делатношћу** се подразумева **трајна активност** произвођача, трговца или пружаоца услуга **у циљу остваривања прихода**, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања<sup>11</sup>. У складу са чланом 38. став 1. Закона о ПДВ, обвезник који је у претходних 12 месеци остварио **укупан промет** већи од 8.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

Као примарно се поставља питање да ли купац – произвођач обавља промет добара у оквиру обављања **делатности у циљу остваривања прихода на континуираној основи**. И ако је првенствена намера лица да потребе за електричном енергијом задовољи из сопствене производње електричне енергије, оно користи дистрибутивну мрежу за предају вишка произведене електричне енергије<sup>12</sup> трећем лицу на континуираној основи.

Додатно, мишљењем МФИН, бр. 011-00-01099/2021-04 од 13.12.2021. године потврђено је да се испорука електричне енергије од стране купца – снабдевача – обвезника ПДВ сматра опорезивим прометом:

*„За промет електричне енергије од стране обвезника ПДВ купца – произвођача обвезнику ПДВ – снабдевачу, порески дужник је прималац (обвезник ПДВ – снабдевач), с обзиром на то да је реч о електричној енергији набављеној ради даљег промета.“*

Самим тим, купац – произвођач (независно од тога да ли је евидентирани обвезник ПДВ или није) има статус лица које врши опорезиви промет. У складу са наведеним, сматрамо да има основа да се заузме став да уколико је купац – произвођач остварио **укупан промет већи од 8.000.000 динара**, дужан је да се евидентира у систем ПДВ. Међутим, поставља се питање шта би се узело у обзир за сврху обрачуна укупног промета за ову сврху. Сматрамо да би у овом случају требало узети у обзир вредност електричне енергије која се испоручује у електроенергетски систем.

9 Не количину.

10 Цене се уговарају **посебно** за испоручену, односно за преузету електричну енергију за вишу и нижу тарифу.

11 О критеријумима за стицање статуса пореског обвезника детаљно смо писали у чланку „Критеријуми за стицање статуса пореског обвезника“ који смо објавили у ПС 18/21.

12 Како је дефинисано, између осталог, и Законом о енергетској ефикасности („Службени гласник РС“, бр. 40/21);



Међутим, и ту се поставља питање начина процене оствареног укупног промета (примера ради, која би се методологија примењивала у случају када је реч о систему нето мерења или нето обрачуна).

Напомињемо да треба узети у обзир и одредбу члана 32. став 4. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, ... и 118/21) према којој се **обвезником пореза на приход од самосталне делатности** сматра, између осталих, физичко лице које је обвезник ПДВ као и свако друго **физичко лице које обавља делатност** независно од тога да ли је та делатност регистрована (односно, ово лице има статус предузетника другог лица).

Очекујемо да у наредном периоду надлежно Министарство финансија заузме ставове у вези са пореским статусом купца – произвођача и, с тим у вези, обавезама која су ова лица дужна да испуне.

**Снабдевач, обвезник ПДВ** врши обрачун ПДВ на основицу у коју улази, између осталог, вредност **преузете електричне енергије** (односно електричне енергије коју је снабдевач испоручио купцу – произвођачу), независно од тога да ли се примењује систем нето обрачуна или нето мерења.

Наиме, у конкретном случају, суштински долази до размене добара између снабдевача и купца – произвођача. У том смислу, купац – произвођач врши промет електричне енергије снабдевачу (независно од чињенице да ли је купац – произвођач обвезник ПДВ или не) и снабдевач такође врши промет електричне енергије купцу – произвођачу. Ако се накнада или део накнаде не остварује у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра **тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке, без ПДВ**, у складу са чланом 17. став 5. Закона о ПДВ. Додатно, сходно одредби члана 47. став 2. Правилника о ПДВ, ако се накнада остварује делом у новцу, а делом у добрима или услугама, основицом се сматра збир новчаног износа и тржишне вредности добара или услуга који се добијају на име дела накнаде на дан њиховог промета, у који није укључен ПДВ.

С обзиром на то да у конкретној ситуацији накнада за преузету електричну енергију снабдевач остварује делимично у облику промета добара (испоруци електричне енергије од стране купца – произвођача по уговореној цени) и новчаном износу у висини разлике<sup>13</sup>, пореску основицу чини, између осталог, вредност преузете електричне енергије од стране купца – произвођача. Када је реч о обрачуна применом система нето мерења, у основицу за обрачун ПДВ улази вредност преузете електричне енергије (без умањења за извршену испоруку електричне енергије од стране купца – произвођача). У вези са овим питањем, МФИН је у поменутом мишљењу навело следеће:

„(...) код испоруке електричне енергије од стране обвезника ПДВ – снабдевача купцу – произвођачу,

основица за обрачунавање ПДВ утврђује се за **укупно испоручену<sup>14</sup> електричну енергију утврђену читавањем стања у циљу обрачуна потрошње**. Основицу за обрачунавање ПДВ за промет електричне енергије од стране снабдевача купцу – произвођачу чини **укупан износ накнаде који обвезник ПДВ – снабдевач прима или треба да прими за тај промет**, без ПДВ, у конкретном случају збир износа накнаде која се наплаћује у новцу и износа тржишне вредности електричне енергије коју је купац – произвођач испоручио обвезнику ПДВ – снабдевачу, без ПДВ.“

### 2.3. Испорука електричне енергије од стране купца – произвођача обвезника ПДВ

Као што смо претходно навели, сходно члану 10. став 2. тачка 4) Закона о ПДВ, порески дужник је **прималац електричне енергије** која се испоручује преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже – **обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје**, за промет електричне енергије извршен од стране другог обвезника ПДВ. Другим речима, за испоруку електричне енергије од стране купца – произвођача обвезника ПДВ другом обвезнику ПДВ, порески дужник је **прималац – снабдевач** и он врши обрачун ПДВ.

Независно од чињенице да је порески дужник прималац електричне енергије, купац – произвођач (обвезник ПДВ) **има обавезу да изда рачун** у складу са Законом о ПДВ и Правилником о ПДВ у којем наводи напомену о одредби Закона о ПДВ на основу које није обрачунат ПДВ – члан 10. став 2. тачка 4).

Уколико се промет врши од стране субјекта приватног сектора субјекту јавног сектора, постоји **обавеза издавања електронске фактуре** сходно Закону о електронском фактурисању („Службени гласник РС“, бр. 44/21 и 129/21).

У складу са чланом 23. Уредбе, надлежни оператор система **очитава мерне уређаје** и податке доставља, у прописаним роковима, **снабдевачу** који има закључен уговор о потпуном снабдевању са нето мерењем или нето обрачуном са купцем – произвођачем, и то податке о:

1. Преузетој електричној енергији од стране купца – произвођача;
2. Испорученој електричној енергији од стране купца – произвођача.

Из аспекта Закона о ПДВ, с обзиром на то да **снабдевач**, обвезник ПДВ располаже подацима о испорученој електричној енергији од стране купца – произвођача, ово лице има могућност да изда **документ о обрачуна** прописан чланом 43. истог закона за промет који врши купац – произвођач. Овим чланом прописано је да се рачуном из члана 42. став 1. Закона о ПДВ сматра и документ о обрачуна који издаје обвезник као прималац добара и услуга, којим

13 Што се примењује у систему нето обрачуна.

14 Сматрамо да се овде мисли на преузету електричну енергију од стране купца – произвођача.

се обрачунава накнада за промет добара и услуга, уз испуњење следећих услова:

1. Обвезник – **прималац** добара и услуга **има право да исказе ПДВ** у рачуну;

2. Између обвезника који издаје и обвезника који прима документ о обрачуну **постоји сагласност** да обрачун промета добара и услуга изврши прималац добара и услуга;

3. Документ о обрачуну је **достављен** обвезнику који је испоручио добра или услугу;

4. Обвезник који је испоручио добра и услуге се писмено сагласио са исказаним ПДВ, **осим у случају** када тај обвезник **није порески дужник** за испоручена добра и пружене услуге у складу са овим законом.

Сматрамо да се, када је реч о испоруци електричне енергије од стране купца – произвођача – обвезника ПДВ, може издати документ о обрачуну у складу са наведеним чланом, под условом да обрачун промета електричне енергије врши снабдевач (што ово лице и врши). Препорука је да се ово питање уреди уговором између ових лица.

У складу са наведеним, снабдевач – обвезник ПДВ издаје рачун за промет који врши купцу произвођачу, док купац – произвођач – обвезник ПДВ издаје рачун за испоруку електричне енергије који врши снабдевачу, што је и потврђено у поменутом мишљењу:

*„Обвезник ПДВ – снабдевач, односно обвезник ПДВ купац – произвођач дужан је да за **промет електричне енергије** изда рачун у складу са ЗПДВ и ППДВ.*

*Поред тога напомињемо, подаци о наведеним прометима исказују се у **Обрасцу ПОПДВ** у одговарајућим деловима предвиђеним за исказивање података о прометима који се врше уз накнаду.“*

Као што смо претходно објаснили, снабдевач, поред рачуна који издаје за свој промет, има могућност да изда и документ о обрачуну за испоруку коју је извршио купац – произвођач обвезник ПДВ. Додатно је питање да ли се овај документ о обрачуну може слати кроз систем електронских фактура. Према садашњем решењу, систем електронских фактура не подржава могућност издавања документа о обрачуну<sup>15</sup>. У циљу поједностављења, сматрамо да **би било прихватљиво** да се као прилог уз рачун који снабдевач доставља купцу – произвођачу достави и документ о обрачуну (као посебан документ). Међутим, овај приступ може бити упитан из разлога што у овом случају није реч о пратећој документацији која се односи на промет који врши снабдевач, већ о посебном рачуну за промет који врши купац – произвођач<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Српским стандардом електронског фактурисања SRPS EN 16931-1:2019/A2:2020 предвиђено је тзв. „самоиздавање“ електронске фактуре, али ова функционалност за сада није имплементирана.

<sup>16</sup> Чланом 6. 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 и 46/22) дата је могућност издаваоцима електронских фактура

Независно од чињенице да ли купац – произвођач издаје рачун за извршену испоруку електричне енергије или снабдевач овом лицу доставља документ о обрачуну, купац – произвођач – обвезник ПДВ у Обрасцу ПОПДВ исказује податке о извршеном промету (вредности испоручене електричне енергије) у пољу 3.4 – *Промет за који обвезник ПДВ који врши тај промет није порески дужник, осим из поља 3.3.* Подаци о преузетој електричној енергији (односно о износу основице и обрачунатог ПДВ) се исказују, на основу рачуна снабдевача, у пољу 8а.2 – *Добра и услуге, осим добара из поља 8а.1* у колони за општу стопу.

#### 2.4. Обрачун акцизе

У складу са чланом 2. став 1. тачка 7) Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, . . . и 53/21) акцизом се опорезује, између осталог, електрична енергија за **крајњу потрошњу**. Крајњом потрошњом електричне енергије, у складу са чланом 40и истог закона, сматра се **испорука крајњим купцима** у Републици Србији, укључујући и потрошњу електричне енергије од стране снабдевача за сопствене потребе, обрачуната на основу читавања потрошње преко мерних уређаја на местима примопредаје електричне енергије, у складу са законом којим се уређује област енергетике. Сходно члану 40ј истог закона, **обвезник акцизе** је лице које се, у складу са законом којим се уређује област енергетике, сматра **снабдевачем електричне енергије**. Чланом 186. став 2. Закона о енергетици снабдевачем се сматра енергетски субјект који има лиценцу за обављање делатности снабдевања. Истим законом у члану 2. тачка 68) снабдевање електричном енергијом је дефинисано као продаја електричне енергије купцима за њихове потребе или ради препродаје.

Сходно члану 40л Закона о акцизама, снабдевач електричном енергијом обрачунава акцизу на електричну енергију на основу издатих рачуна, односно на основу обрачуна потрошње електричне енергије за сопствене потребе, у обрачунском периоду. У складу са чланом 2. Правилника о начину и поступку обрачунавања и плаћања акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу („Службени гласник РС“, бр. 76/15, . . . и 75/19) обвезник акцизе на електричну енергију је снабдевач електричне енергије када снабдева крајњег купца, као и када исту обезбеђује за сопствене потребе, док је **крајњи купац** правно или физичко лице или предузетник који купује електричну енергију за своје потребе, у складу са Законом о енергетици (члан 2. тачка 31)). Даље, обвезник акцизе обрачунава акцизу на електричну енергију у пореском обрачунском периоду на основу издатих рачуна када **снабдева крајњег купца** по основу уговора о снабдевању крајњих купаца у складу са законом којим се уређује област енергетике, односно на основу обрачуна по-

да уз њих могу приложити и пратећу и другу документацију која је значајна за издаваоца, примаоца или друге заинтересоване стране (нпр. привремене ситуације).

трошње електричне енергије када обезбеђује исту за сопствене потребе. Рачун који обвезник акцизе издаје крајњем потрошачу за испоручену, односно процењену испоруку електричне енергије, садржи, између осталог, елементе за обрачун акцизе као што су основица за обрачун акцизе и износ обрачунате акцизе. У поменутом мишљењу МФИН се, између осталог, наводи:

„(...) у конкретном случају, када је уговорном односу снабдевача електричне енергије и купца – произвођача, односно крајњег купца који је на унутрашње инсталације прикључио сопствени објект за производњу електричне енергије из обновљивих извора енергије, при чему се произведена електрична енергија користи за снабдевање сопствене потрошње, а вишак произведене електричне енергије предаје у преносни систем, дистрибутивни систем, односно затворени дистрибутивни систем и користи дистрибутивну/ преносну мрежу за предају вишка произведене и преузимање електричне енергије када му његова произ-

водња није довољна да задовољи сопствене потребе, **основицу за обрачун акцизе**, према нашем мишљењу, чини **цена укупно испоручене електричне енергије снабдевача купцу – произвођачу** у коју се урачунавају сви трошкови који су директно везани за испоручену електричну енергију, укључујући и трошкове који не зависе од потрошње електричне енергије, као и накнада за подстицај повлашћених произвођача електричне енергије, у складу са законом којим се уређује енергетика, а сагласно наведеним прописима којима се уређује област акциза.“

Обрачуната акциза се урачунава у основицу за обрачун ПДВ за испоруку електричне енергије коју врши снабдевач.

Лице које има статус **купца – произвођача не сматра се обвезником акцизе**, односно није дужно да врши обрачун и плаћање акцизе на електричну енергију коју је произвео за сопствене потребе, односно испоручио у дистрибутивни систем.

## ПРАВО НА ОДБИТАК ПРЕТХОДНОГ ПОРЕЗА ПО ОСНОВУ ФИСКАЛНИХ РАЧУНА

Чланом 198. став 4. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, . . . и 59/22 – у даљем тексту: Правилник о ПДВ) прописано је 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 порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 153/20 – у даљем тексту: Закон о ПДВ). Недвосмислено, циљ ове одредбе је био усклађивање одредаба Закона о ПДВ, односно Правилника о ПДВ са Законом о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21 – у даљем тексту: ЗФ). Међутим, у пракси се често јављају недоумице у вези са исправним тумачењем релевантних правила која се односе на признавање права на одбитак претходног пореза по основу примљених фискалних рачуна (у даљем тексту: ФР), о чему пишемо у наставку текста<sup>1</sup>.

Напомињемо да се очекују измене, између осталог, Закона о ПДВ и Правилника о ПДВ којим ће се извршити додатна усаглашавања и прецизирања правила у овој области.

### 1. Суштински и формални услови

Право на одбитак претходног пореза је фундаментални принцип у области опорезивања ПДВ<sup>2</sup> чији је циљ тзв. неутралност, у смислу да „терет“ пореског оптерећења сноси крајњи потрошач. У складу са чланом 28. Закона о ПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ може да оствари уколико:

1. Набављена добра, односно примљене услуге **користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза** (промет који је опорезив ПДВ, промет за који у складу са чланом 24. Закона о ПДВ је ослобођен плаћања ПДВ или промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији), и

2. **Поседује рачун** (или други документ који служи као рачун) обвезника ПДВ – претходног учесника у промету **који је издат у складу са Законом о ПДВ**.

Другим речима, у зависности од сврхе набавке, купац – обвезник ПДВ стиче право на одбитак претходног пореза практично од момента обрачуна ПДВ од стране лица које му је извршило промет. Да би остварио ово право, у формалном смислу, купац мора поседовати рачун издат у складу са Законом о ПДВ. Рачун издат у складу са Законом о ПДВ треба тумачити на начин да исти:

1. Садржи све елементе, односно податке прописане чланом 42. Закона о ПДВ и релевантним члановима Правилника о ПДВ, као и

2. Да су ови подаци тачни, односно исправни<sup>3</sup>.

Као што смо навели на почетку текста, чланом 198. Правилника о ПДВ ФР, који издаје обвезник ПДВ који евидентира промет добара и услуга преко електронског фискалног уређаја (у даљем тексту: ЕФУ), **у складу са законом којим се уређује фискализација, сматра се рачуном** у смислу Закона о ПДВ. Другим речима, ФР за промет, односно ФР за примљени аванс сматрају се рачуном из аспекта примене Закона о ПДВ, односно права на одбитак претходног пореза, уз услов да исти садржи податак о ПИБ-у примаоца фискалног рачуна.

1 О релевантним питањима из ове области писали смо, такође, у претходним бројевима „Привредног саветника“.

2 Што се наглашава у већем броју пресуда донетих од стране Европског суда правде (нпр. у пресудама бр. C-285/11, C-18/13, C-518/14, C-516/14 итд.)

3 Шта се сматра грешком у издатом рачуну и поступак који се односи на исправку погрешно исказаних података детаљније смо обрадили у чланку „Исправка грешака – кад, ко и како?“ који смо објавили у ПС 10/22.



У овом случају, а у складу са чланом 180а Правилника о ПДВ, ФР не мора да садржи остале податке из члана 42. став 4. Закона о ПДВ и Правилника о ПДВ, а који нису обавезни подаци у складу са прописима којима се уређује фискализација. У пракси се јављају недоумице када је реч о практичној примени наведених одредаба у одређеним ситуацијама, превасходно када ФР не садржи све исправне податке или када се може сматрати да није издат у складу са прописима о фискализацији по другом основу.

### 1.1. Право на одбитак претходног пореза уколико исказани подаци у ФР нису тачни

Неспорно је да се рачуном не сматра ФР који не садржи ПИБ примаоца, обвезника ПДВ у складу са Правилником о ПДВ. Такође, ФР у којем је исказан погрешан обрачун ПДВ (примера ради, услед примене погрешне пореске стопе) не може се сматрати рачуном из аспекта права на одбитак претходног пореза.

Одредбом члана 198. став 6. Правилника о ПДВ, дата је могућност обвезнику ПДВ да изда и тзв. готовински рачун, с тим што у овом случају у рачуну мора бити исказан податак о укупном износу накнаде за промет (са ПДВ), као и податак о броју фискалног рачуна. На основу овог рачуна не може се остварити право на одбитак претходног пореза, односно њиме се не може „заменили“ погрешно издати ФР. Практично, могућност издавања овог документа је дата искључиво у ситуацији када је за промет добара и услуга издат ФР у складу са прописима којима се уређује фискализација, који се сматра рачуном у складу са Законом о ПДВ. У вези са применом ове одредбе МФИН је изнело став у свом мишљењу бр. 011-00-01137/2021-04 од 31. марта 2022. године у смислу да издавање рачуна који садржи ПИБ правног лица, при чему исти није наведен у ФР, не би било исправно (са становишта издаваоца рачуна):

„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.“

По нашем мишљењу, сврха овог рачуна је исказивање података који су значајни за лице коме је промет извршен, а који нису исказани на ФР. Обвезник фискализације нема обавезу издавања овог документа, већ потребне податке може исказати и у самом ФР, што се наводи и у следећем мишљењу МФИН бр. 011-00-00518/2022-04 од 24. јуна 2022. године:

„Како су приликом регистрације возила према прописима који регулишу област регистрације моторних и прикључних возила потребни и подаци који нису садржани у фискалном рачуну, како наводите у

допису (нпр. доказ о власништву, марка, тип возила, број шасије, број мотора и др.), сматрамо да обвезник фискализације поред фискалног рачуна, може издати и други документ који би садржао наведене податке о возилу, а који су поступајућем органу неопходни у одлучивању приликом вођења поступка регистрације возила.

Напомињемо да сви горе наведени подаци могу бити садржани у фискалном рачуну у пољу за рекламу.“

У ситуацији када је обвезник ПДВ издао ФР који садржи нетачне податке, односно исти није издат у складу са прописима којима се уређује фискализација, при чему је издао и рачун у складу са чланом 42. Закона о ПДВ, по нашем мишљењу, примаца овог рачуна има право на одбитак претходног пореза (под претпоставком да је издат у складу са релевантним одредбама Закона о ПДВ, односно Правилника о ПДВ). Поступајући на овај начин, лице које врши промет дугује ПДВ и по основу издатог ФР и рачуна у складу са чланом 42. Закона о ПДВ.

Поставља се суштинско питање – шта значи рачун издат у складу са прописима којима се уређује фискализација када је реч о грешкама приликом исказивања података који нису значајни за утврђивање лица коме је промет извршен или сам обрачун ПДВ. Поменути мишљењем од 31. марта 2022. године је, између осталог, наведено:

„Према томе, у случају издавања рачуна са погрешним начином плаћања потребно је поништити рачун тако што се издаје рачун рефундација који референцира на претходно издати рачун који је био са неисправним начином плаћања, и у коме у пољу IdКупца наводите ПИБ ваше компаније, а након тога се издаје рачун продаја. Тиме се рачун за поништавање разликује од класичног рачуна рефундације у коме је извршено враћање новца. Исти је поступак и у случају издавања рачуна без ПИБ-а купца, тј. издаје се рачун рефундација са референцирањем на „погрешно“ издати рачун, а у пољу IdКупца уписујете ПИБ ваше компаније.“

Другим речима, да ли је процедуру поништавања ФР и издавања новог ФР потребно спроводити уколико је издат ФР који садржи грешку, независно од чињенице о којем типу грешке је конкретно реч?

Сматрамо да се ФР који садржи грешку, при чему се иста не односи на податак о примаоцу рачуна, односно не утиче на обрачун ПДВ, може сматрати рачуном из аспекта права на одбитак претходног пореза.

У супротном, пословање привредних субјеката се значајно отежава и „оптерећује“ формалностима које нису суштински значајне, нити за правилан обрачун ПДВ, нити за признавање права на одбитак претходног пореза. У прилог наведеном иде и чињеница да је самим ЗФ прописана казна уколико обвезник фискализације изда ФР који не садржи обавезне прописане податке или садржи неисправне податке који су значајни за висину пореске обавезе. Односно сам ЗФ прекршајем

не сматра исказивање неисправних података који не утичу на обрачун ПДВ. Додатни аргумент у прилог наведеном је чињеница да је овде реч о подацима који се иначе не сматрају обавезним на рачуну у складу са чланом 42. Закона о ПДВ и релевантним одредбама Правилника о ПДВ, па самим тим не утичу на исправност обрачуна ПДВ. Сматрамо да уколико обвезник ПДВ испуњава суштинске услове за признавање права на одбитак, обавеза испуњавања сличних формалних захтева не би требало да доведе обвезнике ПДВ до практичне неизводљивости да ово право и реализују (било због тога што цена неопходних процедура и администрације превазилази реалне користи, било из разлога што издавалац ФР одбија да поступи на начин описан у поменутом мишљењу МФИН).

### Пример 1:

Обвезник ПДВ, малопродавац, издао је ФР купцу – обвезнику ПДВ са исказаним начином плаћања „платна картица“ уместо „готовина“. Да ли купац има право на одбитак претходног пореза с обзиром на то да овај ФР садржи грешку?

На основу претходно наведеног, сматрамо да грешка у ФР која се односи на начин плаћања купца не утиче на право на одбитак претходног пореза.

### Пример 2:

Обвезник ПДВ – малопродавац је приликом креирања ФР начинио грешку која се односи на шифру конкретног артикла чији је промет извршен. Да ли се у овом случају издати ФР може сматрати рачуном из аспекта права на одбитак претходног пореза?

Имајући у виду то да се у овом случају грешка односи на податак о предмету опорезивања, сматрамо да се овај ФР не може сматрати рачуном за сврху остваривања права на одбитак претходног пореза (независно од чињенице да ли је промет артикла који је исказан на рачуну и артикла чији је промет заиста извршен опорезив истом пореском стопом или не).

Када је реч о исправном начину исказивања података у ФР за примљени аванс, сматрамо да није нужно да се унапред определи намена авансно плаћених средстава за сваку конкретну врсту робе, односно услуге, под условом да се ради о добрима, односно услугама чији је промет опорезив истом (општом или посебном) ПДВ стопом. Наведено је потврђено и мишљењем МФИН бр. 401-00-03022/2022-04 од 28. априла 2022. године:

„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.“

### 1.2. Право на одбитак претходног пореза уколико није издат ФР, а требало је да буде издат у складу са 3Ф

У ситуацији када обвезник ПДВ не изда ФР, већ рачун у складу са чланом 42. Закона о ПДВ, сматрамо да прималац – обвезник ПДВ **испуњава формални услов за остваривање права на одбитак претходног пореза.**

Наиме, чланом 28. став 2. овог закона је прописано да право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ може да оствари, између осталог, ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са Законом о ПДВ. Напомињемо да овим чланом **није прописана обавезна форма рачуна** (за сврху остваривања права на одбитак), већ се рачуном начелно сматра **сваки документ који служи као рачун** издат у складу са Законом о ПДВ. *Издао у складу са Законом*, по нашем мишљењу, треба тумачити на начин да је овај документ издат у моменту настанка пореске обавезе или након тог момента (у складу са чланом 16. Закона о ПДВ), као и да садржи све прописане податке. Наведено је у складу са ставом изнетим у мишљењу МФИН бр. 011-00-00797/2022-04 од 5. септембра 2022. године:

„Право на одбитак претходног пореза, у конкретном случају, на страни примаоца услуге – обвезника ПДВ не зависи од тога да ли је обвезник ПДВ примио фискални рачун. Уз испуњење осталих услова утврђених прописима којима се уређује порез на додату вредност, право на претходни ПДВ се може остварити по основу сваког документа који испуњава услове да се сматра ПДВ рачуном.“

Уколико накнадно обвезник фискализације изда ФР (којим замењује претходно издати рачун), поставља се питање да ли и по којем основу обвезник ПДВ – прималац рачуна, односно ФР може остварити право на одбитак претходног пореза. Наиме, у тој ситуацији издати ФР практично се **замењује претходно издати рачун**. У циљу исправке ПДВ (обрачунаог у иницијално издатом рачуну) лице које је издало рачун треба да прибави документ примаоца рачуна – обвезника ПДВ или лица које има право на рефакцију ПДВ у којем је наведено да ПДВ исказан у првобитно издатом рачуну није коришћен као претходни порез, односно да за тај износ ПДВ није поднет захтев за рефакцију ПДВ. Наравно, у овом случају не постоји обавеза да се у ФР наводи напомена да се тим рачуном замењује претходно издат ФР.

Међутим, да ли прималац – обвезник ПДВ има право на претходни порез по основу издатог ФР са закашњењем?

### 1.3. Право на одбитак претходног пореза уколико је издат ФР са закашњењем

У складу са чланом 6. став 1. 3Ф обвезник фискализације дужан је да у моменту промета на мало, односно наплате аванса за будући промет на мало,



изда ФР преко ЕФУ, што је потврђено и следећим мишљењем МФИН:

„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 картицом, 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.“ (мишљење МФИН бр. 401-00-03022/2022-04 од 28. априла 2022. године)

У случају авансног ФР исказује се, између осталог, и податак о датуму када су средства пренета на рачун обвезника фискализације. Сходно члану 11. став 5. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостама осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, . . . и 57/22 – у даљем тексту: Правилник о ФР) авансни ФР може се издати **најкасније** наредног радног дана од дана пријема авансне уплате.

Приметно је да су прописи у области фискализације „строжији“ када је у питању моменат у којем је обвезник ЗФ дужан да изда ФР у односу на прописе у области опорезивања ПДВ. Донекле различита правила и имају смисла, узимајући у обзир и различит предмет уређивања ЗФ и Закона о ПДВ. Ово питање се не поставља када је реч о промету који се врши у самом малопродајном објекту (уз одређене изузетке), већ код пружања услуга физичким лицима (превасходно ван малопродајног објекта). С тим у вези МФИН је издало више мишљења:

„... када је у питању издавање фискалног рачуна у случају када је промет остварен дана који се сматра нерадним даном или дана када запослени закуподавца 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.“ (мишљење МФИН, бр. 011-00-00306/2022-04 од 23. маја 2022. године)

„Уколико у тренутку евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја обвезнику фискализације није позната тачна вредност пружене услуге, **евидентира се процењени износ пружене услуге издавањем фискалног рачуна Промет/Продаја. Накнадно**, када утврди тачан износ вредности наведене услуге обвезник фискализације **врши корекцију** већ евидентираних промета у складу са прописима о фискализацији.“ (мишљење МФИН, бр. 011-00-00797/2022-04 од 5. септембра 2022. године)

„... када се кориснику услуга – госту пружају, осим стандардних услуга и друге услуге по жељи го-

ста, и то од момента почетка боравака до окончања боравака у угоститељском објекту, чиме се остварује потпуна и интегрисана угоститељска услуга, обвезник фискализације који пружа тако наведене услуге, дужан је да преко електронског фискалног уређаја изда фискални рачун, и то у **моменту окончања боравака госта у угоститељском објекту**. Обвезник фискализације у том случају издаје фискални рачун који у себи садржи **све пружене услуге**.“ (мишљење МФИН, бр. 011-00-00542/2022-04 од 15. јуна 2022. године)

Међутим, обвезнику ПДВ – примаоцу рачуна **оспориће се право на одбитак претходног пореза по основу ФР који је издат са закашњењем у смислу ЗФ**.

Сматрамо да је тиме обвезник ПДВ у објективно неповољнијем положају, из аспекта права на одбитак претходног пореза, у поређењу са ситуацијом када испоручилац – обвезник ПДВ нема обавезу издавања ФР.

Напомињемо да уколико је за промет добара и услуга за који се издаје ФР извршено авансно плаћање:

1) у потпуности – фискални рачун за промет се не сматра **рачуном** у смислу Закона о ПДВ;

2) делимично – фискални рачун за овај промет не сматра се **рачуном** у смислу Закона о ПДВ у делу плаћеног аванса.

Другим речима, уколико је за извршени промет у потпуности наплаћена накнада унапред, односно пре извршеног промета, ФР или други рачун који је **издат за аванс** сматра се **рачуном** у смислу Закона о ПДВ. Уколико обвезник ПДВ изврши наплату дела накнаде пре извршеног промета, ФР за извршени промет се сматра **рачуном** али само у делу накнаде која није наплаћена авансно, док ће се ФР или други рачун који је издат за авансно плаћену накнаду сматрати **рачуном** из аспекта Закона о ПДВ (у смислу права на одбитак претходног пореза). Наведено имплицира да уколико прималац добара, односно услуга не користи претходни порез по основу ФР за аванс (без обзира по којем основу) ово лице нема право на одбитак претходног пореза обрачунатог на целокупну накнаду, без ПДВ по основу извршеног промета, односно издатог ФР за извршени промет.

У складу са чланом 165. Правилника о ПДВ, 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. Међутим када је реч о издавању ФР за примљени аванс ово правило се не примењује, што проистиче из одредби ЗФ. У вези са наведеним МФИН је издало више мишљења:

„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...

2.3. 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...“ (мишљење МФИН, бр. 401-00-03022/2022-04 од 28. априла 2022. године)

„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.“ (мишљење МФИН, бр. 011-00-427/2022-04 од 18. маја 2022. године)

Уколико се ФР не изда у складу са наведеним правилима (већ се, примера ради, накнадно изда један ФР којим би се обухватила сва извршена авансна плаћања), исти се **не може сматрати исправним** из аспекта права на одбитак претходног пореза. Такође, у пракси се може десити да у истом дану буде издат и ФР по основу примљене авансне уплате (претходног дана) и по основу извршеног промета. Наравно, у овом случају прималац – обвезник ПДВ формално има право на одбитак претходног пореза и по основу авансног ФР и ФР за извршени промет (у делу накнаде која није наплаћена авансно).

#### 1.4. Право на одбитак претходног пореза уколико је издат ФР, при чему није постојала обавеза издавања ФР

У пракси се поставља и питање да ли се може остварити право на одбитак претходног пореза у ситуацији када је издат ФР а за то није постојала обавеза у складу са ЗФ и 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). Сматрамо да у овом случају прималац рачуна – обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза. Наиме, чињеницу да обвезник ПДВ у

одређеним ситуацијама **нема обавезу** да евидентира промет преко ЕФУ, односно издаје ФР, **не треба тумачити** на начин да ово лице **нема право** да издаје ФР за промет који врши.

Сходно наведеном, **ФР који издаје лице по свом нахођењу** (у смислу да исти није дужан да изда у складу са ЗФ) **сматра се рачуном** у смислу Закона о ПДВ.

#### Пример 3:

Фото студио – обвезник ПДВ је ангажован од стране правног лица, такође обвезника ПДВ за снимање рекламног материјала. С обзиром на то да ово лице примарно врши промет физичким лицима, за пружену услугу издало је ФР. Да ли обвезник ПДВ – прималац услуге има право на одбитак претходног пореза исказан на издатом ФР?

Сматрамо да у конкретном случају **не постоји обавеза евидентирања** промета услуге снимања рекламног материјала која се пружа правном лицу преко ЕФУ (јер није реч о промету који се врши у малопродајном објекту). Међутим, (и) у овом случају издати ФР за извршени промет се **може сматрати рачуном** из аспекта признавања права на одбитак претходног пореза.

У прилог наведеном је и чињеница да у одређеним ситуацијама може бити, из аспекта примаоца рачуна, објективно проблематично да ово лице утврди да ли је постојала обавеза издавања ФР или не (јер често и не располаже свим релевантним информацијама):

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

Међутим, уколико је физичко лице наручилац наведених услуга (нпр. власник куће), привредни субјект који пружа поменуте услуге у обавези је да тако остварен промет на мало евидентира преко електронског фискалног уређаја. “ (мишљење МФИН, бр. 011-00-00223/2022-04 од 30. марта 2022. године)

„Када је реч о услугама позиционирања производа, које имају за циљ успостављање одређеног односа потрошача према производу и његове мотивације



приликом куповине да одабере конкретни производ, које малопродавац пружа дистрибутеру – правном лицу или предузетнику у малопродајном објекту, при чему се те услуге, по природи ствари пружају само обвезницима пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и обвезницима пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, мишљења смо да **малопродавац има обавезу да тако остварен промет евидентира преко електронског фискалног уређаја, с обзиром на то да се у конкретном случају ради о промету на мало (пружању услуга позиционирања) који је извршен у малопродајном објекту, сагласно члану 3. став 2. ЗФ.**“ (мишљење МФИН, бр. 011-00-00549/2022-04 од 15. јула 2022. године)

#### *1.5. Право на одбитак претходног пореза по основу рачуна који је послат или издат електронским путем*

У складу са чланом 13. Правилника о ФР, обвезник фискализације издаје ФР у штампаној форми у складу са ЗФ. Изузетно од наведеног, обвезник фискализације:

1. Може ФР да достави електронским путем (искључиво уз сагласност купца) – у овом случају ФР се издаје у штампаној форми, а исти се доставља електронским путем<sup>4</sup> (на за ту сврху одређену адресу електронске поште купца добара, односно услуга);

2. Има обавезу издавања ФР у електронској форми, уколико обавља промет на мало **искључиво** путем интернета;

3. Може да издаје ФР у електронској форми за промет на мало путем самонаплатних уређаја, односно аутомата.

Сматрамо да се у сваком од наведених случајева ФР сматра рачуном из аспекта Закона о ПДВ. У првом случају изворним документом сматра се ФР у штампаној форми, док сваки облик дигитализације овог документа (нпр. скенирање штампане форме) представља његову копију, у складу са Законом о електронском документу, електронској идентификацији и услугама од поверења у електронском пословању („Службени гласник РС“, бр. 94/17 и 52/21). Чињеница да прималац у овом случају не располаже рачуном издатим у оригиналној – папирној форми не представља основ за оспоравање права на одбитак претходног пореза.

Такође, независно од претходно наведеног, обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза и по основу **копије ФР издатог у штампаној форми.**

#### *1.6. Право на одбитак претходног пореза у зависности од начина исказивања података о промету у ФР*

У одређеним ситуацијама начин исказивања података о извршеном промету у ФР и ПДВ рачуну

може бити **различит**. Типичан пример је ситуација када се из аспекта ПДВ врши тзв. јединствени промет. Јединствена испорука може да се састоји од два или више елемената или радњи које су блиско повезане да, у објективном смислу, чине јединствену, недељиву испоруку чија подела не би имала смисла ни основа, пре свега са становишта циља купца. Један од критеријума за опредељивање да ли је реч о јединственој испоруци или не, може бити начин утврђивања накнаде.

Релативно скорији пример недовољне усаглашености правила у области ПДВ и фискализације је став МФИН изнет у мишљењу бр. 011-00-00549/2022-04 од 15. јула 2022. године, према којем обвезник фискализације има обавезу евидентирања промета преко ЕФУ, односно издавања ФР за **услуге позиционирања производа**, с обзиром на то да се ради о промету који је извршен у малопродајном објекту. Овом приликом нећемо наводити све аргументе на основу којих се може доводити у питање основ за изнети став. Међутим, у ситуацији када обвезник фискализације обавља делатност малопродаје у више малопродајних објеката, непосредна импликација овог мишљења је да практично једну композитну услугу вештачки делимо на више појединачних, односно делимичних услуга (пружених у сваком малопродајном објекту), што сматрамо да није у складу са прописима у области опорезивања ПДВ<sup>5</sup>. Овај став је донекле „ублажен“ мишљењима МФИН, бр. 011-00-00797/2022-04 од 5. септембра 2022. године и бр. 011-00-762/2022-04 од 23. августа 2022. године, којим се наводи, између осталог:

„Мишљење<sup>6</sup> се не бави питањем броја фискалних рачуна које је обвезник фискализације у обавези да изда за пружене маркетиншке услуге у малопродајним објектима. Одговор на ово питање зависи од **одредаба уговора између обвезника фискализације и лица којима пружају маркетиншке услуге у малопродајним објектима. Са становишта прописа о фискализацији нема препрека да број рачуна који се издаје преко електронског фискалног уређаја буде исти као и број рачуна који су издавани у периоду у коме није постојала обавеза евидентирања промета наведених услуга у малопродајним објектима.**“

Међутим, чињеница је да су мишљења МФИН обавезујућа за поступање Пореске управе у складу са чланом 11. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, ... и 96/21). Узимајући у обзир поменути члан 198. став 4. Правилника о ПДВ, издат(и) ФР за услугу позиционирања, односно маркетиншке услуге сматрају се рачуном у смислу Закона о ПДВ, односно права на одбитак претходног пореза.

<sup>4</sup> На основу достављеног ФР електронским путем, купац може извршити проверу овог рачуна.

<sup>5</sup> А често објективно и није могуће, у зависности од начина на који се утврђује накнада.

<sup>6</sup> Реферише се на мишљење МФИН бр. 011-00-00549/2022-04 од 15. јула 2022. године.

Другим речима, прималац – обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по основу ФР и у ситуацији уколико се, сходно прописима о фискализацији, захтева другачији начин издавања рачуна и исказивања података у односу на правила која се примењују у области ПДВ.

У ситуацији када обвезник фискализације врши промет без накнаде за који постоји обавеза издавања ФР и обрачуна ПДВ, прималац – обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза у складу са чл. 28. и 29. Закона о ПДВ.

Када је реч о додатном зарачунавању трошкова, односно повећању основице, обвезник фискализације дужан је да изда ФР за промет по овом основу (уместо књижног задужења, односно документа о повећању основице), што је потврђено и претходно поменутих мишљењем МФИН, бр. 011-

00-00306/2022-04 од 23. маја 2022. године чији део наводимо у наставку:

„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 – купац **наведене трошкове потражује од купца**.“

Сматрамо да нема препрека да прималац оствари право на одбитак претходног пореза по основу ФР издатог за сврху зарачунавања додатних трошкова уз испуњење услова прописаних чланом 28. став 1. Закона о ПДВ.

ПОСЛОВНИ УЗОРАК

## ПИТАЊА И ОДГОВОРИ У ВЕЗИ СА ПРИМЕНОМ ПРОПИСА О ПДВ

### 1. Пескирање и фарбање силоса за житарице (примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ)

#### Питање:

Предузеће у својим пословним књигама има силосе за житарице који се воде на конту 022. Ангажовало је предузеће (шифра делатности 45450) да изврши пескирање и фарбање тих силоса (који се користе за складиштење житарица). Предузеће које извршава радове на силосу, на рачуну исказује ПДВ по стопи од 20%.

Да ли поменути радови спадају у радове из области грађевине (примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ)?

#### Одговор:

Приликом вршења наведеног промета (пескирање и фарбање силоса за житарице) а у ситуацији уколико су наручилац радова и вршилац радова пескирења и фарбања силоса обвезници ПДВ и вредност промета по ситуацији је већа од 500.000 динара, без ПДВ, испуњени су услови за примену одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, односно реч је о промету добара и грађевинских услуга у смислу одредаба члана 24. Правилника о ПДВ.

Према томе, уколико су испуњени сви наведени услови, вршилац промета издаје рачун без ПДВ са напоменом о примени одредби члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, а ваша фирма (као прималац промета) има обавезу да (као порески дужник) интерним обрачуном обрачуна ПДВ, а у износу обавезе има право на претходни порез, под претпоставком да испуњава услове из члана 28. став 5. тачка 2) Закона о ПДВ.

### 2. Стопа ПДВ за инвестиционо и текуће одржавање постојећих (или изградњу нових) дечијих игралишта и спортских терена на јавној површини и за изградњу, поправку, санацију и рехабилитацију путева

#### Питање:

По којој пореској стопи (10% или 20%) се опорезују грађевински радови код инвестиционог и текућег одржавања постојећих (или изградње нових) дечијих игралишта и спортских терена на јавној површини као и изградња, поправка, санација и рехабилитација путева? Наведено нам је битно да бисмо знали, као порески дужник, по којој стопи да платимо ПДВ путем интерног обрачуна (у питању је јавна површина или јавна зелена површина).

#### Одговор:

Текуће и инвестиционо одржавање и санација зелених рекреативних површина као и путева у оквиру истих (уколико се дечија игралишта, спортски терени и путеви налазе у оквиру јавних зелених рекреативних површина) опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%, укључујући и појединачне промете добара или услуга у оквиру текућег и инвестиционог одржавања и санације зелених рекреативних површина. Поправка, санација и рехабилитација путева (као и дечијих игралишта и спортских терена) који се не налазе у оквиру јавних зелених рекреативних површина, опорезује се по посебној стопи ПДВ од 20%.

### 3. Префактурисане нотарске таксе и накнаде за одобрење средстава од инобанке (уношење података у ПОПДВ)

#### Питање:

Предузеће (обвезник ПДВ), добило је фактуру од инобанке која нам је одобрила средства из кредита,

односно накнаду префактурисаних нотарских такси као и фактуру у име накнаде за одобрење средстава. У које поље ПОПДВ треба унети ове врсте накнаде?

#### Одговор:

У наведеном случају, трошкове префактурисаних инобанкарских нотарских такси и накнада за одобрење треба унети у поље 8д.1 Обрасца ПОПДВ и то у колону „Накнада/Вредност“, јер се префактурисани трошкови плаћени за услуге нотара сматрају споредним прометом уз главни промет услуге одобрења кредита која је ослобођена ПДВ без права на одбитак претходног пореза у складу са чланом 25. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ.

#### 4. Случајеви у којима је купац у обавези да, по основу извршених улагања у пословни простор која остају куподавцу, обрачуна ПДВ по члану 18. Закона о ПДВ (промет без накнаде)

#### Питање:

У ком случају купац има обавезу да, по основу извршених улагања у пословни простор која остају куподавцу, обрачуна ПДВ по члану 18. Закона о ПДВ (промет без накнаде)?

#### Одговор:

То су случајеви:

1) када је уговором о закупу предвиђено да улагања у закупљени простор, која врши купац, падају на терет куподавца и да ће купац извршена улагања фактурисати куподавцу. У том случају, ако сва улагања испуњавају услов за примену члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ и ако су купац и куподавац обвезници ПДВ, купац ће након извршених улагања испоставити фактуру куподавцу без ПДВ јер ће порески дужник бити куподавац. Ако извршена улагања у туђи пословни простор или део тих улагања не испуњавају услов за примену члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, порески дужник за та улагања биће купац који је обвезник ПДВ. У овом случају купац у својим пословним књигама не исказује податак о улагању у туђи пословни простор на рачуну 028, независно од тога да ли је то улагање материјално значајно и да ли испуњава услов да се призна као улагање у туђа основна средства. Извршено улагање купца може се пребити са обавезом за закуп или плаћањем од стране куподавца;

2) када је уговором о закупу предвиђено да ће улагање у закупљени простор које изврши купац, по престанку закупа фактурисати куподавцу, на фактурисану вредност купаца – ако је обвезник, ПДВ ће обрачуна ПДВ применом стопе од 20%. Фактурисана вредност може се наплатити или компензовати са куподавцем са преосталим закупнинама које дугује купац;

3) када је уговором о закупу предвиђено да ће улагање у закупљени простор сносити купац на терет својих пословних средстава и да то улагање

неће утицати на висину уговорених закупнина, које су уговорене по тржишној вредности, на извршено улагање купца неће се обрачуна ПДВ. У том случају, ако је купац то улагање исказао на рачуну 028, и закупљени простор престане да користи у периоду краћем од 10 година од извршеног улагања, дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза који је користио по основу улагања у закупљени простор у складу са чланом 30. Закона о ПДВ.

#### 5. Исправност шпедитерског рачуна

#### Питање:

Наша фирма (обвезник ПДВ), примила је улазни рачун од шпедитера где је исказан ПДВ за услуге заступања у царинском поступку, подношење захтева за фито-сертификат (и зависне трошкове), док је накнада за фито-санитарни преглед ослобођена ПДВ (уз напомену о примени одредби члана 17. став 4. тачка 2) Закона о ПДВ). Напомињемо да се ради о рачуну за наведене услуге за промет робе са територије Републике Србије ван АПКМ на АПКМ. За исте те ставке али на рачуну за извоз у Северну Македонију, наведена је напомена да је промет ослобођен ПДВ по члану 24. став 1. тачка 2) Закона о ПДВ.

Да ли су ови рачуни исправни?

#### Одговор:

Шпедитер на рачуну за пружену услугу шпедиције (са ПДВ) посебно исказује износе плаћених такси, уз напомену да ти износи нису ушли у основу за ПДВ у складу са чланом 17. став 4. тач. 2) Закона о ПДВ (ове таксе су накнаде за услуге које су пружене извознику од стране Управе царине, Министарства пољопривреде или другог органа, односно правног лица које у тим случајевима врши промет услуга за који није обвезник ПДВ по члану 9. став 1. Закона о ПДВ). Тако, напомена да наведене таксе (за фитосанитарни преглед) нису ушле у основу за ПДВ у складу са чланом 17. став 4. тач. 2) Закона о ПДВ, треба да буде наведена у оба рачуна. Одредбом члана 24. став 1. тачка 8) Закона о ПДВ, прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за превозне и остале услуге које су у непосредној вези са извозом, транзитом или привременим увозом добара. Пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 8) Закона о ПДВ, а у складу са одредбом члана 99. став 2. Правилника о ПДВ, за остале услуге које су у непосредној вези са извозом, обвезник може да оствари ако поседује рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом о ПДВ. Мишљењем МФИН, бр. 413-00-3182/2010-04 од 03.02.2011. године, које смо објавили у ПС 8/11 на стр. 155, прецизирано је да се **услуге прегледа добара намењених извозу у циљу утврђивања фитосанитарне исправности, за која је издат сертификат, сматрају услугама које су непосредно повезане са извозом добара у смислу члана 24. став 1. тачка 8) Закона о ПДВ и да се на накнаду**



за промет тих услуга, уз испуњење услова прописаних Правилником, ПДВ не обрачунава и не плаћа.

Тако, приликом цитирања основа за пореско ослобођење за наведене услуге које су везане за извоз робе у Републику Северну Македонију (као и за промет истих услуга које су везане за промет добара са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ), уколико су испуњени наведени услови за пореско ослобођење, треба навести да је предметни промет услуга ослобођен ПДВ у складу са чланом 24. став 1. тачка 8) Закона о ПДВ.

## 6. Стопа фактурисања огревног дрвета

### Питање:

Обвезник купује од ЈП „Србијашуме“ целулозно метарско дрво које фактуришу по општој стопи од 20%. Обвезник купљено дрво сече и продаје као огревно дрво које се опорезује по посебној стопи од 10% (купац је Удружење пензионера са којим је потписан Уговор са предвиђеном посебном пореском стопом).

Да ли је исправно да се дрво купује по општој стопи, а да се фактурише као огревно дрво које подлеже посебној пореској стопи? Такође, исто целулозно метарско дрво купујемо од ЈП „Србијашуме“ које опорезују по општој пореској стопи, а прерадом у пелет продајемо купцима по посебној пореској стопи? Да ли је исправан овакав начин фактурисања?

### Одговор:

Сматрамо да нема никаквих законских препрека да се дрво купује по општој стопи од 20%, а да се фактурише као огревно дрво или као пелет (прерадом) по посебној стопи од 10%. Наиме, на промет, односно увоз огревног дрвета, тј. дрвета за огрев у облицама, цепаницама, гранама, сноповима или сличним облицима, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 10%. Чињеница да купац огревног дрвета ово добро користи за индустријску прераду (нпр. за производњу дрвог пелета, брикета и других производа на бази дрвета), не утиче на опорезивање промета предметног добра по посебној стопи ПДВ од 10%. У овом смислу, МФИН дало је мишљење бр. 413-00-00114/2017-04 од 15.08.2017. године (које смо објавили у ПС 16/17 на стр. 155).

# ПРИХОДИ ОД АУТОРСКОГ И СРОДНИХ ПРАВА И ПРАВА ИНДУСТРИЈСКЕ СВОЈИНЕ КОЈЕ ОСТВАРУЈУ РЕЗИДЕНТНА ФИЗИЧКА ЛИЦА У ЗЕМЉИ, НА КОЈЕ СЕ ПОРЕЗ ПЛАЋА ПО ОДБИТКУ

## 1. ПОЈАМ АУТОРСКОГ ПРАВА, ПРАВА СРОДНИХ АУТОРСКОМ ПРАВУ И ПРАВА ИНДУСТРИЈСКЕ СВОЈИНЕ

Ауторско право, права сродна ауторском праву и права индустријске својине представљају **права интелектуалне својине**. Под појмом интелектуална својина у ширем смислу подразумевају се различите креације људског ума које се могу комерцијално искоришћавати. Оне креације и иновације које испуњавају законима прописане услове могу бити заштићене одређеним облицима права интелектуалне својине.<sup>1</sup>

Права интелектуалне својине дају могућност искључивог коришћења, а њихови носиоци могу да остварују приходе кроз накнаде од продаје или коришћења интелектуалне својине од стране других лица.

Према области стваралаштва, право интелектуалне својине дели се на:

1. Ауторско право и права сродна ауторском праву, и

2. Право индустријске својине.

### 1.1. Ауторско и сродна права

**Ауторско право** је право које припада ауторима (ствараоцима) књижевних, научних и уметничких дела (ауторска дела) и обухвата низ имовинских и моралних права аутора у вези са њиховим ауторским делима.

**Сродна права** су права која су блиска, односно сродна ауторском праву, али њихов предмет заштите није ауторско дело, већ уметнички изражај, као и организациона, пословна и финансијска улагања у извођење, производњу, дистрибуцију и радиодифузију ауторских дела.

У српском законодавству, ауторско и сродна права уређена су **Законом о ауторском и сродним правима**.

Према члану 1. поменутог закона:

1. **Ауторско право** обухвата право ствараоца књижевних, научних, стручних и уметничких дела;

2. **Права сродна ауторском праву** обухватају:

– право интерпретатора (уметника извођача);

– право произвођача фонограма;

– право филмског продуцента (произвођача видеограма);

– право произвођача емисија;

– право произвођача база података, и

– право издавача:

а) право првог издавача слободног дела, и

б) право издавача штампаних издања на посебну накнаду.

### 1.2. Право индустријске својине

Насупрот ауторском и сродним правима која пружају заштиту ауторским делима из области књижевности, уметности и науке, право индустријске својине пружа правну заштиту производима људског духа на пољу технике и индустрије, тј. производима људског духа који се могу економски искоришћавати у обављању привредне делатности.

У правној теорији, право индустријске својине обухвата следеће три групе:

– **проналазачко право** (патент и мали патент, техничко унапређење, сертификат о додатној заштити, *know-how*, топографија интегрисаних кола, користан модел, право оплемењивача биљних сорти, индустријски дизајн);

– **право знакова разликовања** (жиг (марка), ознаке географског порекла), и

<sup>1</sup> Завод за интелектуалну својину Републике Србије:  
<https://www.zis.gov.rs/prava/intelektualna-svojina/>

### – право конкуренције и сузбијања нелојалне конкуренције.

За разлику од ауторског и сродних права која су регулисана једним кровним законом (Законом о ауторском и сродним правима), права индустријске својине у нашем законодавству предмет су уређења са више прописа, као што су:

- Закон о патентима,
- Закон жиговима,
- Закон о правној заштити индустријског дизајна,
- Закон о ознакама географског порекла,
- Закон о заштити конкуренције итд.

## 2. ТРЕТМАН ПРИХОДА ОД ПРАВА ИНТЕЛЕКТУАЛНЕ СВОЈИНЕ ИЗ АСПЕКТА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ГРАЂАНА И ДОПРИНОСА ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

### 2.1. Порез на доходак грађана

#### 2.1.1. Предмет опорезивања

Према члану 3. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: ЗПДГ), порезу на доходак грађана подлежу приходи од:

- ауторских права,
- права сродних ауторском праву, и
- права индустријске својине.

Под приходима се у смислу претходно поменуте одредбе подразумевају приходи остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин.<sup>2</sup>

**Приходом од ауторских права** (члан 52. ЗПДГ) сматра се накнада коју обвезник оствари по основу:

|     |                                                                                                                                                     |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1)  | Писаних дела (књижевна, научна, стручна, публицистичка и друга дела, студије, рецензије и слично)                                                   |
| 2)  | Говорних дела                                                                                                                                       |
| 3)  | Драмских и драмско-музичких дела                                                                                                                    |
| 4)  | Пантомимских и кореографских дела чије је представљање утврђено писмено или на неки други начин                                                     |
| 5)  | Музичких дела са речима или без њих                                                                                                                 |
| 6)  | Кинематографских дела и дела створених на начин сличан кинематографији                                                                              |
| 7)  | Дела ликовне уметности                                                                                                                              |
| 8)  | Картографских дела                                                                                                                                  |
| 9)  | Идејних пројеката, скица, цртежа и пластичних дела која се односе на архитектуру, географију, топографију или коју другу област науке или уметности |
| 10) | Стрипова, укрштеница и слично                                                                                                                       |

|     |                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 11) | Редакцијских дела која с обзиром на избор и распоред грађе, представљају самосталну духовну творевину                                                                                                                                     |
| 12) | Превода, лектуре, аранжмана музичке обраде и друге прераде ауторских дела                                                                                                                                                                 |
| 13) | Награда на конкурсима за израду уметничких, научних, стручних и осталих ауторских дела, награда на конкурсима за израду идејних пројеката, као и награда за постигнути успех у науци и уметности, ако овим законом није друкчије одређено |
| 14) | Извођења музичких, књижевних и других дела                                                                                                                                                                                                |
| 15) | Коришћења изведених музичких материјала                                                                                                                                                                                                   |
| 16) | Израда прототипа уметничких предмета који се уступају предузећима као модели за умножавање (производњу) таквих предмета                                                                                                                   |
| 17) | Ликовних дела из области примењених уметности                                                                                                                                                                                             |
| 18) | Осталих ауторских дела                                                                                                                                                                                                                    |

У складу са чланом 52. став 2. ЗПДГ, ликовним делима из области примењених уметности, у смислу претходно поменуте тачке 17. члана 52. ЗПДГ, сматрају се уникати које је аутор сâм израдио по сопственој замисли (у нацрту или у материјалу) у гранама следећих примењених уметности:

|     |                                                                                                                                                                 |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1)  | Пластична дела од разних материјала (камен, драго камење, дрво, метал, племенити метали, стакло, пластика и друго)                                              |
| 2)  | Уметничка керамика                                                                                                                                              |
| 3)  | Радови из области унутрашње архитектуре, фасадне архитектуре, обликовања простора, као и обављања надзора над извођењем тих радова                              |
| 4)  | Уметничка решења из области хортикултуре                                                                                                                        |
| 5)  | Зидно сликарство и сликарство у простору (у техникама: фреска, графика, мозаик, интарзија, витраж, емајл и сл.) као и интарзирани предмети и предмети од емајла |
| 6)  | Уметничка графичка решења (плакати, пригодна графика, сериграфија, опрема књига, часописа и листова, амбалажа, годишњаци, каталози, проспекти, алманаси и сл.)  |
| 7)  | Уметничка фотографија и дела произведена поступком сличним фотографији                                                                                          |
| 8)  | Уметничка обрада текстила (таписерија, ткани текстил и сл.)                                                                                                     |
| 9)  | Уметничка решења за сценографију и костографију                                                                                                                 |
| 10) | Модно креаторство                                                                                                                                               |
| 11) | Решења за индустријско обликовање                                                                                                                               |
| 12) | Рестаураторска и конзерваторска дела из области културе и уметности                                                                                             |

<sup>2</sup> Члан 3. став 2. ЗПДГ

|     |                                                                                                                                                         |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 13) | Идејне скице и цртежи у примењеној уметности, као и продати прототипови примењене уметности, ако су по постојећим обичајима задржали карактер оригинала |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Приходом од права сродних ауторском праву** (члан 52а ЗПДГ) сматра се накнада коју обвезник оствари по основу:

|    |                                 |
|----|---------------------------------|
| 1) | Права интерпретатора            |
| 2) | Права произвођача фонограма     |
| 3) | Права произвођача видеограма    |
| 4) | Права произвођача емисије       |
| 5) | Права произвођача базе података |

**Приходом од права индустријске својине** (члан 53. ЗПДГ) сматра се накнада коју обвезник оствари по основу:

|    |                      |
|----|----------------------|
| 1) | Патената             |
| 2) | Малих патената       |
| 3) | Жигова               |
| 4) | Модела и узорака     |
| 5) | Техничких унапређења |

### 2.1.2. Порески обвезник

Обвезник пореза на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторско и сродна права и права индустријске својине) је:

1) физичко лице које као аутор, носилац сродних права, односно власник права индустријске својине, остварује накнаду по том основу;

2) наследник имовинског ауторског и сродног права и права индустријске својине (потомци аутора, супружници, родитељи итд.), и

3) свако друго физичко лице које остварује накнаду по основу ауторског и сродног права и права индустријске својине (нпр. лица која су ова права стекла куповином, поклоном и сл.).<sup>3</sup>

Подела пореских обвезника у три претходно набројане категорије важна је из два аспекта:

**1. Утврђивања пореске основице, и**

**2. Остваривања права на временско разграничење прихода.**

### 2.1.3. Пореска основица

Опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине чини **разлика између бруто прихода и трошкова које је обвезник имао при остваривању и очувању прихода**, осим ако ЗПДГ није друкчије прописано.<sup>4</sup> Трошкови који се признају приликом утврђивања пореске основице разликују се

у зависности од категорије пореског обвезника и предмета опорезивања, а могу бити **нормирани и стварни**.

#### 2.1.3.1. Обвезник – аутор, односно носилац сродног права

Сходно одредбама чл. 56–57. ЗПДГ, приликом утврђивања пореске основице, **ауторима и носиоцима сродних права признају се нормирани и/или стварни трошкови**.

Обвезнику – аутору, односно носиоцу сродног права признају се следећи **нормирани трошкови**<sup>5</sup>:

1) за вајарска дела, таписерије, уметничку керамику, керамопластику, мозаик и витраж, за уметничку фотографију, зидно сликарство и сликарство у простору у техникама: фреска, графика, интарзија, емајл, интарзиране и емајлиране предмете, костимографију, модно креаторство и уметничку обраду текстила (ткани текстил, штампани текстил и сл.) – **50% од бруто прихода**;

2) за сликарска дела, графичка дела, индустријско обликовање са израдом модела и макета, ситну пластику, радове визуелних комуникација, радове у области унутрашње архитектуре и обраде фасада, обликовање простора, радове на подручју хортикултуре, вршење уметничког надзора над извођењем радова у области унутрашње и фасадне архитектуре, обликовања простора и хортикултуре са израдом модела и макета, уметничка решења за сценографију, научна, стручна, књижевна и публицистичка дела, преводјење, односно преводи, музичка и кинематографска дела и реставраторска и конзерваторска дела у области културе и уметности, за извођење уметничких дела (свирање и певање, позоришна и филмска глума, рецитовање), снимање филмова и идејне скице за таписерију и костимографију кад се не изводе у материјалу – **43% од бруто прихода**;

3) за интерпретацију, односно извођење естрадних програма забавне и народне музике, производњу фонограма, производњу видеограма, производњу емисије, производњу базе података и за друга ауторска и сродна права која нису наведена у тач. 1) и 2) овог члана – **34% од бруто прихода**.

Изузетно од претходно наведеног, за приходе од ауторских и сродних права на које се порез плаћа самоопорезивањем, изузев тих прихода које остварује обвезник који има статус самосталног уметника у складу са законом којим се уређује област културе, нормирани трошкови признају се у складу са чланом 12б ЗПДГ. О овој теми детаљно смо писали у броју 10/2021.

**ЗПДГ прописује могућност да се обвезнику – аутору и носиоцу сродног права, на његов захтев, уместо нормираних признају стварни трошкови које је имао при остваривању и очувању прихода, ако за то поднесе доказе<sup>6</sup> (што је у пракси изузетно редак случај).**

<sup>3</sup> Члан 54. ЗПДГ

<sup>4</sup> Члан 55. ЗПДГ

<sup>5</sup> Члан 56. став 1. ЗПДГ

<sup>6</sup> Члан 57. став 2. ЗПДГ



Додатно, без обзира на то да ли се аутор, односно носилац сродног права, определи за признавање претходно поменутих нормираних или стварних трошкова које је имао при остваривању и очувању прихода, он има право и на признавање **стварних трошкова из члана 57. став 1. ЗПДГ** (накнада коју плаћају за услуге одговарајућој ауторској агенцији, организацији за заштиту музичког ауторског права и предузећима и другим правним лицима овлашћеним за продају и наплату прихода од ауторских дела).

*2.1.3.2. Обвезник – наследник имовинског ауторског и сродног права и права индустријске својине и свако друго физичко лице које остварује накнаду по тим основама*

**Нормирани трошкови се не признају наследницима имовинског ауторског и сродног права и другим физичким лицима која остварују накнаду по тим основама.**

Ова лица имају право само на признавање **стварних трошкова из члана 57. став 1. ЗПДГ** (накнада коју плаћају за услуге одговарајућој ауторској агенцији, организацији за заштиту музичког ауторског права и предузећима и другим правним лицима овлашћеним за продају и наплату прихода од ауторских дела).

*2.1.3.3. Обвезник – власник права индустријске својине*

Као и у случају наследника имовинског ауторског и сродног права, односно других физичких лица која остварују накнаду по тим основама, **ни власници права индустријске својине немају право на признавање нормираних трошкова.**

Међутим, и ова лица имају право на признавање одређених **стварних трошкова**, који су прописани чланом 57. став 3. ЗПДГ.

Наиме, чланом 57. став 3. ЗПДГ прописано је да се обвезнику – власнику права индустријске својине, признају као трошак при утврђивању опорезивог прихода **стварни трошкови, и то:**

а) таксе и трошкови који се плаћају за заштиту патената, малих патената, жигова, модела, узорак и техничких унапређења према потврди надлежног органа за њихову заштиту;

б) трошкови израде нацрта и техничког описа патената, малих патената, жигова, модела, узорак и техничких унапређења који су били саставни део пријаве којом се од надлежног органа тражи њихова заштита, према потврди стручног лица које је израдило те нацрте и техничке описе и уз мишљење о реалности ових трошкова које издаје одговарајућа струковна организација проналазача;

в) трошкови за израду прототипа, потребног да би се патент, мали патент, жиг, модел, узорак или техничко унапређење проверили, под условом да су пријављени, односно заштићени. Ако је прототип израђен у предузећу, односно установи, потврду о трошковима израде издаје израђивач. Уколико је прототип израдио проналазач у сопственој режији, признају се стварни

трошкови које је имао, а мишљење о реалности трошкова издаје одговарајућа струковна организација проналазача.

*2.1.3.4. Процена пореске основице*

Према члану 60. ЗПДГ, ако Пореска управа утврди да је интерпретатор, менаџер или друго ангажовано лице по основу естрадног програма забавне и народне музике или другог забавног програма остварило приход, а није закључило уговор са организатором таквог програма, или оцени да је остварени приход већи од уговореног прихода, бруто приход се утврђује проценем у складу са законом који уређује порески поступак и пореску администрацију, а опорезује без признавања нормираних, односно стварних трошкова. Пореска управа, у складу са чланом 60. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, одлучује које ће методе и начине користити за процену пореске основице (метод парификације или метод унакрсне процене).

*2.1.4. Временско разграничење прихода*

Приходи од ауторских и сродних права и права индустријске својине које је обвезник – аутор, носилац сродних права или власник права индустријске својине остварио за дело које је стварао дуже од једне године, приликом утврђивања прихода, деле се, на захтев обвезника, на онолико једнаких делова колико је година дело стварано, а не дуже од пет. У том случају, у свакој години опорезује се сразмерни део прихода.<sup>7</sup>

*2.1.5. Пореска стопа*

Стопа пореза на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине износи **20%**, сходно члану 58. ЗПДГ.

**2.2. Доприноси за обавезно социјално осигурање**

*2.2.1. Аутор, односно носилац сродног права као обвезник плаћања доприноса*

У складу са Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: ЗДОСО) и Законом о пензијском и инвалидском осигурању (у даљем тексту: Закон о ПИО), обвезници доприноса за пензијско и инвалидско осигурање су, између осталог, **лица која остварују уговорену накнаду.**<sup>8</sup> Ова лица сматрају се и обвезницима доприноса за здравствено осигурање, уколико нису обавезно социјално осигурани по другом основу.<sup>9</sup>

**Лице које остварује уговорену накнаду ЗДОСО** дефинише се као физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора

<sup>7</sup> Члан 59. ЗПДГ

<sup>8</sup> Члан 7. став 1. тачка 9) ЗДОСО и члан 12. став 1. тачка 3) Закона о ПИО

<sup>9</sup> Члан 8. став 1. тачка 16) ЗДОСО, члан 11. став 1. тачка 16) и члан 11. став 2. Закона о здравственом осигурању

о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а **за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад** (у даљем тексту: уговорена накнада), сагласно са одредбама члана 6. став 1. тачка 17) ЗДОСО.

**Уговорена накнада је накнада за рад** у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду.

Према одредбама члана 12. став 1. тачка 3) Закона о ПИО, сигураници самосталних делатности су, између осталих, лица која обављају послове по основу уговора о делу, односно послове по основу ауторског уговора, као и послове по основу других уговора, код којих **за извршен посао остварују накнаду** (у даљем тексту: уговорена накнада), а нису осигурани по другом основу,

Сходно наведеном, аутор, односно носилац сродног права, обвезник је доприноса за ПИО и доприноса за здравствено осигурање (ако није осигуран по другом основу) само у случају када његов уговорни ангажман са исплатиоцем прихода подразумева **стварање ауторског дела**, тј. само у случају његовог активног радног ангажовања у остваривању прихода.

Наведено потврђују и описи врста прихода из каталога датог у Правилнику о пореској пријави за порез по одбитку (у даљем тексту: Правилник) и изменама и допунама описа шифара из овог каталога (у даљем тексту: Каталог) који је објавила Пореска управа. Наиме, у Каталогу је за све врсте прихода од ауторских и сродних права, за које постоји обавеза плаћања доприноса (ОВП 301 – 314), експлицитно наведено да је реч о приходима аутора од уговорене накнаде **за стварање ауторског дела**.

Са друге стране, уколико аутор, односно носилац сродног права, остварује приход од имовинског права над ауторским делом (ОВП 315–321), тј. пасивни приход од економског искоришћавања већ постојећег ауторског дела, у том случају он није обвезник плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање (не обављају никакав посао). Ово је експлицитно и наведено у претходно поменутих изменама и допунама описа шифара прихода ван радног односа из каталога врсте прихода које се користе код подношења појединачне пореске пријаве за порез по одбитку од 01. јануара 2016. године на Обрасцу ППП-ПД.<sup>10</sup>

### *2.2.1.1. Аутор, односно носилац сродног права који је малолетан*

Уколико је аутор, односно носилац сродног права лице које није навршило 15 година живота, приход од ауторског и сродних права који ово малолетно лице оствари по основу уговора закљученим са његовим заступником, **није предмет обрачунавања доприноса за обавезно социјално осигурање**. Наведено је потврђено и Правилником, у којем је у оквиру Каталога

врста прихода за приходе лица млађих од 15 година предвиђена ознака примаоца прихода 11 -- „лице коме се исплаћују приходи ван радног односа на које се не обрачунавају и не плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање“. У Каталогу се, такође, експлицитно наводи да се на приходе аутора млађих од 15 година доприноси не плаћају (ОВП 315 – 321).

У вези са наведеном темом, Министарство финансија (у даљем тексту: МФИН) је издало и Мишљење бр. 011-001297/2003-03 од 1.9.2003. године, чији извод наводимо у наставку:

„У складу са одредбом члана 14. став 3. Закона, по којој се својство осигураника не може стећи пре навршених 15 година живота, на уговоре који се склапају са законским заступницима малолетних лица која још нису навршила 15 година живота, допринос за пензијско и инвалидско осигурање се не плаћа.“

**Међутим, уколико приход остварује аутор који је малолетан, али има навршених 15 година живота, допринос за ПИО се плаћа.**

### *2.2.2. Наследник имовинског ауторског и сродног права и права индустријске својине, свако друго физичко лице које остварује накнаду по тим основама и власник права индустријске својине као обвезници плаћања доприноса*

Наследник имовинског ауторског и сродног права и права индустријске својине, свако друго физичко лице које остварује накнаду по тим основама, као и власник права индустријске својине, **не сматрају се обвезницима доприноса за социјално осигурање** у смислу ЗДОСО.

Наиме, ова лица се не сматрају лицима која остварују уговорену накнаду јер не остварују активни приход по основу обављања послова, већ пасивни приход по основу располагања имовинским ауторским и сродним правима и правима индустријске својине на већ створеним ауторским делима, односима предметима права индустријске својине. Последишно, накнада коју ова лица остварују не представља еквивалент за извршени рад, што је неопходан предуслов за настанак обавезе плаћања доприноса.

Овакав став рефлектован је и у Правилнику, односно Каталогу врсте приходе, где је за приходе ових лица предвиђена ознака 11, при чему се децидно и наводи да се за ОВП 322 и 323 (који су предвиђени за ове врсте прихода), **доприноси не обрачунавају и не плаћају**.

Када је реч о наследницима имовинских ауторских и сродних права, МФИН је свој став изнело и у Мишљењу бр. 011-001297/2003-03 од 1.9.2003. године на које смо се осврнули у оквиру претходне тачке, а чији релевантан извод наводимо у наставку:

„Код закључивања уговора са лицима која су наследници ауторских и сродних права, допринос за пензијско и инвалидско осигурање се не плаћа, јер код ових уговора не постоји извршен посао на страни наследника, као елемент из члана 12. став 1. тачка 3) Закона о пензијском и инвалидском осигурању ("Сл. гласник РС", бр. 34/2003 - даље: Закон).“

10 Извор: <https://www.purs.gov.rs/pravna-lica/objedinjena/poreski-porisi.html>

### 2.2.3. Основица доприноса

Према члану 28. ЗДОСО, основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са ЗПДГ. Приликом обрачуна и плаћања доприноса, **највиша и најнижа месечна основица доприноса се не примењују**.<sup>11</sup>

### 2.2.4. Стопе доприноса

Стопе по којима се обрачунавају и плаћају доприноси јесу:

1. За обавезно пензијско и инвалидско осигурање – **25%**;
2. За обавезно здравствено осигурање – **10,3%**.<sup>12</sup>

## 2.3. Обрачунавање, утврђивање и плаћање пореза и доприноса

Према члану 99. став 1. тачка 2) ЗПДГ, порез на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине плаћа се по одбитку од сваког појединачно остварног прихода, уколико је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац. Под правним лицем се, у смислу претходно поменути одредбе ЗПДГ, подразумева и део правног лица, односно пословна јединица нерезидентног правног лица која је регистрована код надлежног државног органа (представништво, огранак и др.), као и државни органи и организације.<sup>13</sup>

Са друге стране, када физичка лица остварују приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине од домаћих исплатилаца који немају обавезу обрачуна пореза по одбитку (на пример, од физичких лица), као и када их остварују од исплатилаца из иностранства, пореска обавеза утврђује се самоопорезивањем/решењем пореског органа. О овој теми писали смо у бр. 10/21 на 12. страни и бр. 24/21 на страни 123.

Порез по одбитку, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, сагласно одредбама члана 101. ЗПДГ.

Доприносе за лица која остварују уговорену накнаду такође је дужан да обрачуна, обустави и уплати исплатилац, приликом исплате уговорене накнаде, у складу са одредбама члана 57. став 1. ЗДОСО.

Међутим, уколико се приход од ауторског и сродних права исплаћује **самосталном уметнику** (у смислу члана 6. став 1. тачка 16) ЗДОСО), исплатилац прихода нема обавезу плаћања доприноса по одбитку, с обзиром на то да самостални уметници плаћају доприносе на основу решења Пореске управе.<sup>14</sup> О подношењу пријаве и утврђивању доприноса за самосталне уметнике (Образац ППД-СУ), писали смо у ПС 4 и 5/2022.

Тakoђе, исплатилац прихода нема обавезу плаћања доприноса уколико му осигураник – прималац прихода од ауторских и сродних права достави **решење о престанку обавезе плаћања доприноса**. Наиме, чланом 67. ЗДОСО прописано је да обвезник доприноса по основу уговорене накнаде, за кога допринос обрачунава, обуставља и плаћа исплатилац прихода у складу са чланом 57. став 1. овог закона, може у току текуће године на прописаном обрасцу поднети захтев за престанак обавезе плаћања доприноса по основу будуће уговорене накнаде у тој години, када основица доприноса који су плаћени по основу уговорене накнаде заједно са основицама доприноса који су плаћени по другим основима достигне износ највише годишње основице доприноса (највиша основица за 2022. годину износи 5.293.680 динара). Решење о престанку обавезе плаћања доприноса по основу будуће уговорене накнаде у току текуће године доноси организација за обавезно социјално осигурање, у року од 15 дана од дана подношења документованог захтева обвезника.

## 2.4. Прерачун нето износа уговорене накнаде у бруто износ

Накнада по основу ауторских и сродних права и права индустријске својине може се уговорити у нето или у бруто износу. У случају када је накнада уговорена у нето износу, тада је потребно извршити прерачунавање нето износа у бруто, применом одговарајућих коефицијената/формула.

Коефицијенти/формуле за прерачун се разликују у зависности од тога да ли се на уговорену накнаду плаћа само порез или и допринос(и), као и од тога који трошкови се признају приликом утврђивања основице (нормирани и/или стварни трошкови).

<sup>11</sup> Члан 41. став 2. и члан 36. став 3. ЗДОСО

<sup>12</sup> Члан 44. став 1. ЗДОСО

<sup>13</sup> Члан 99. став 2. ЗПДГ

<sup>14</sup> Члан 57. став 3. и члан 58. ЗДОСО

### Коефицијенти за прерачун када се признају само нормирани трошкови

| Стопа нормираних трошкова | Порез 20%, допринос за ПИО 25% и допринос здравствено осигурање 10,3% | Порез 20% и допринос за ПИО 25% | Порез 20%   |
|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------|---------------------------------|-------------|
| 1                         | 2                                                                     | 3                               | 4           |
| 50%                       | 1,382170007                                                           | 1,290322581                     | 1,111111111 |
| 43%                       | 1,460301698                                                           | 1,344989913                     | 1,128668172 |
| 34%                       | 1,574753551                                                           | 1,422475107                     | 1,152073733 |

### Формуле за прерачун када се уместо нормираних признају стварни трошкови

| Порез 20%, допринос за ПИО 25% и допринос здравствено осигурање 10,3% | Порез 20% и допринос за ПИО 25%   | Порез 20%                       |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------|
| 1                                                                     | 2                                 | 3                               |
| $B = (H - 0,553 \times CT) / 0,447$                                   | $B = (H - 0,45 \times CT) / 0,55$ | $B = (H - 0,2 \times CT) / 0,8$ |

Легенда:

- Б – бруто накнада,
- СТ – укупни стварни трошкови и
- Н – нето накнада

### Формуле за прерачун када се признају и нормирани трошкови и стварни трошкови који су исказани у апсолутном износу

| Стопа нормираних трошкова | Порез 20%, допринос за ПИО 25% и допринос за здравствено осигурање 10,3% | Порез 20% и допринос за ПИО 25%     | Порез 20%                       |
|---------------------------|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|
| 1                         | 2                                                                        | 3                                   | 4                               |
| 50%                       | $B = (H - 0,553 \times CT) / 0,7235$                                     | $B = (H - 0,45 \times CT) / 0,7750$ | $B = (H - 0,2 \times CT) / 0,9$ |

|     |                                       |                                     |                                   |
|-----|---------------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------|
| 43% | $B = (H - 0,553 \times CT) / 0,68479$ | $B = (H - 0,45 \times CT) / 0,7435$ | $B = (H - 0,2 \times CT) / 0,886$ |
| 34% | $B = (H - 0,553 \times CT) / 0,63502$ | $B = (H - 0,45 \times CT) / 0,7030$ | $B = (H - 0,2 \times CT) / 0,868$ |

Легенда:

- Б – бруто накнада,
- СТ – укупни стварни трошкови и
- Н – нето накнада

### Формуле за прерачун када се признају и нормирани трошкови и стварни трошкови, када су стварни трошкови исказани као проценат од бруто прихода

| Стопа нормираних трошкова | Порез 20%, допринос за ПИО 25% и допринос за здравствено осигурање 10,3% | Порез 20% и допринос за ПИО 25%    | Порез 20%                        |
|---------------------------|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|----------------------------------|
| 1                         | 2                                                                        | 3                                  | 4                                |
| 50%                       | $B = H / (0,7235 + 0,553 \times П)$                                      | $B = H / (0,7750 + 0,45 \times П)$ | $B = H / (0,9 + 0,2 \times П)$   |
| 43%                       | $B = H / (0,68479 + 0,553 \times П)$                                     | $B = H / (0,7435 + 0,45 \times П)$ | $B = H / (0,886 + 0,2 \times П)$ |
| 34%                       | $B = H / (0,63502 + 0,553 \times П)$                                     | $B = H / (0,7030 + 0,45 \times П)$ | $B = H / (0,868 + 0,2 \times П)$ |

Легенда:

- Б – бруто накнада,
- П – стопа накнаде (од бруто прихода) и
- Н – нето накнада

#### 2.4.1. Пример обрачуна када се признају само нормирани трошкови

#### Пример 1.

Привредно друштво је исплатило накнаду двојци аутора за писање стручног чланка који је објављен у часопису који издаје друштво. Један аутор је запослен, док је други незапослен и није осигуран ни по једном основу. Нето накнада за сваког аутора износи 200.000 динара (нормирани трошкови износе 43%).



| Ред. бр. | О П И С                                                 | Незапослени | Запослени   |
|----------|---------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| 1        | 2                                                       | 3           | 4           |
| 1        | Нето накнада                                            | 200.000,00  | 200.000,00  |
| 2        | Коефицијент за прерачун                                 | 1,460301698 | 1,344989913 |
| 3        | Бруто приход (рб. 1 x рб. 2)                            | 292.060,34  | 268.997,98  |
| 4        | Нормирани трошкови (рб. 3 x 43%)                        | 125.585,95  | 115.669,13  |
| 5        | Опорезиви приход (рб. 3 – рб. 4)                        | 166.474,39  | 153.328,85  |
| 6        | Порез на доходак грађана (рб. 5 x 20%)                  | 33.294,88   | 30.665,77   |
| 7        | Допринос за ПИО (рб. 5 x 25%)                           | 41.618,60   | 38.332,21   |
| 8        | Допринос за здравствено осигурање (рб. 5 x 10,3%)       | 17.146,86   | –           |
| 9        | Нето накнада за исплату (рб. 3 – рб. 6 – рб. 7 – рб. 8) | 200.000,00  | 200.000,00  |

Пример попуњавања Обрасца ППП-ПД за незапослено лице из претходног примера:

| ОБРАЗАЦ ППП-ПД (ПОЈЕДИНЕ ПОЗИЦИЈЕ) |                               |               |
|------------------------------------|-------------------------------|---------------|
| Ред. бр.                           | ОПИС                          | Незапослени   |
| 1.1.                               | Врста пријаве                 | 1             |
| 1.2.                               | Обрачунски период             | 08 2022       |
| 1.4.                               | Датум плаћања                 | 12 08 2022    |
| 3.6.                               | Шифра врсте прихода           | 1 01 304 00 0 |
| 3.9.                               | Бруто приход                  | 292.060,34    |
| 3.10.                              | Основица за порез             | 166.474,39    |
| 3.11.                              | Порез                         | 33.294,88     |
| 3.12.                              | Основица за доприносе         | 166.474,39    |
| 3.13.                              | ПИО                           | 41.618,60     |
| 3.14.                              | Здравство                     | 17.146,86     |
| 3.15.                              | Незапосленост                 | 0             |
| 3.16.                              | Бенефицирани ПИО              | 0             |
| 3.17.                              | У МФП поља не уносе се подаци | 0             |

2.4.2. Пример обрачуна када се признају стварни уместо нормираних трошкова

### Пример 2:

Правно лице извршило је исплату накнаде физичком лицу „А“ за стварање ауторског дела у износу од 150.000 динара на име нето хонорара и још 50.000 динара на име стварних трошкова, што укупно износи 200.000 динара. У питању је лице које није осигурано по другом основу, па се плаћа и допринос за здравствено осигурање:

|              |                                               |            |
|--------------|-----------------------------------------------|------------|
| Нето накнада |                                               | 200.000,00 |
| Прерачун     | $B = (200.000 - 0,553 \times 50.000) / 0,447$ |            |
| 1.           | Бруто приход                                  | 385.570,47 |
| 2.           | Стварни трошкови                              | 50.000,00  |

|    |                                                                 |            |
|----|-----------------------------------------------------------------|------------|
| 3. | Опорезиви приход (ред. бр. 1 – ред. бр. 2 )                     | 335.570,47 |
| 4. | Порез (ред. бр. 3 x 20%)                                        | 67.114,09  |
| 5. | Допринос за ПИО (ред. бр. 3 x 25%)                              | 83.892,62  |
| 6. | Допринос за здравствено осигурање (ред. бр. 3 x 10,3%)          | 34.563,76  |
| 7. | Укупно порез и доприноси (ред. бр. 4 + ред. бр. 5 + ред. бр. 6) | 185.570,47 |
| 8. | Нето накнада (ред. бр. 1 – ред. бр. 7)                          | 200.000,00 |

| ОБРАЗАЦ ППП-ПД (ПОЈЕДИНЕ ПОЗИЦИЈЕ) |                            |               |
|------------------------------------|----------------------------|---------------|
| Ред. бр.                           | ОПИС                       | Лице А        |
| 1.1.                               | Врста пријаве              | 1             |
| 1.2.                               | Обрачунски период          | 08 2022       |
| 1.4.                               | Датум плаћања              | 22 08 2022    |
| 3.6.                               | Шифра врсте прихода        | 1 05 314 00 0 |
| 3.9.                               | Бруто приход               | 385.570,47    |
| 3.10.                              | Основица за порез          | 335.570,47    |
| 3.11.                              | Порез                      | 67.114,09     |
| 3.12.                              | Основица за доприносе      | 335.570,47    |
| 3.13.                              | ПИО                        | 83.892,62     |
| 3.14.                              | Здравство                  | 34.563,76     |
| 3.15.                              | Незапосленост              | 0             |
| 3.16.                              | Бенефицирани ПИО           | 0             |
| 3.17.                              | У МФП 5 – стварни трошкови | 50.000,00     |

#### 2.4.3. Пример обрачуна када се поред нормираних признају и стварни трошкови

#### Пример 3:

Правно лице ангажовало је самосталног уметника – осигураника, који самостално обавља уметничку делатност у области културе, за извођење новогодишњег програма за децу и исплатило му износ од 200.000 динара. Самостални уметник плаћа социјалне доприносе по решењу Пореске управе и плаћа накнаду ауторској агенцији у износу од 15.555,56 динара.

|              |                                                                            |            |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------|------------|
| Нето накнада |                                                                            | 200.000,00 |
| Прерачун     | $B = (200.000 - 0,2 \times 15.555,56) / 0,886$                             |            |
| 1.           | Бруто приход                                                               | 222.222,20 |
| 2.           | Нормирани трошкови (ред. бр. 1 x 43%)                                      | 95.555,56  |
| 3.           | Стварни трошкови                                                           | 15.555,56  |
| 4.           | Опорезиви приход (ред. бр. 1 – ред. бр. 2 – ред. бр. 3)                    | 111.111,10 |
| 5.           | Порез (ред. бр. 4 x 20%)                                                   | 22.222,22  |
| 6.           | Нето накнада која у себи садржи накнаду агенције (ред. бр. 1 – ред. бр. 5) | 200.000,00 |

| ОБРАЗАЦ ППП-ПД (ПОЈЕДИНЕ ПОЗИЦИЈЕ) |                            |               |
|------------------------------------|----------------------------|---------------|
| Ред. бр.                           | ОПИС                       | Лице А        |
| 1.1.                               | Врста пријаве              | 1             |
| 1.2.                               | Обрачунски период          | 08 2022       |
| 1.4.                               | Датум плаћања              | 10 08 2022    |
| 3.6.                               | Шифра врсте прихода        | 1 11 319 00 0 |
| 3.9.                               | Бруто приход               | 222.222,20    |
| 3.10.                              | Основица за порез          | 111.111,10    |
| 3.11.                              | Порез                      | 22.222,22     |
| 3.12.                              | Основица за доприносе      | 111.111,10    |
| 3.13.                              | ПИО                        | 0             |
| 3.14.                              | Здравство                  | 0             |
| 3.15.                              | Незапосленост              | 0             |
| 3.16.                              | Бенефицирани ПИО           | 0             |
| 3.17.                              | У МФП 5 – стварни трошкови | 15.555,56     |

### 3. РЕГИСТАР ИСПЛАТИЛАЦА ПРИХОДА ИНТЕРПРЕТАТОРИМА

Пореска управа, у складу са чланом 108а ЗПДГ, води Регистар исплатилаца прихода по основу естрадних програма забавне и народне музике и других забавних програма на које се плаћа порез по одбитку интерпретаторима, као ауторима или носиоцима сродних ауторских права, ансамблима и оркестрима, имитаторима, илузионистима и другим извођачима, менаџерима и другим ангажованим лицима.

Исплатиоци прихода по основу естрадних програма забавне и народне музике и других забавних програма су:

1) правна и физичка лица која обављају регистровану делатност из области угоститељства, туризма, посредовања и других делатности, а у својим или закупуленим објектима организују извођење естрадних програма забавне и народне музике или других забавних програма;

2) правна и физичка лица регистрована за делатност производње и емитовања радио и телевизијског програма, која производе и емитују телевизијски програм забавне и народне музике, забавни, колажни, новогодишњи и слични програми, без обзира на то да ли им је издата или не дозвола за емитовање програма у складу са законом којим се уређује обављање радиодифузне делатности;

3) правна и физичка лица која обављају регистровану делатност, савези, удружења, организације, заједнице, месне заједнице и слични субјекти који у својим или закупуленим објектима или на другим местима организују концерте, културно-уметничке, туристичке и друге сличне манифестације и приредбе, на којима се изводе естрадни програми забавне и народне музике, новогодишњи и други слични забавни програми или друге забавне приредбе.

Новоосновани исплатиоци прихода дужни су да Пореској управи, према месту свог седишта, поднесу пријаву, у року од 15 дана од дана уписа у одговарајући регистар, код надлежног органа (РИП).

Исплатиоцу прихода, Пореска управа решењем изриче меру привремене забране обављања делатности у трајању до 30 дана, ако Пореској управи у прописаном року не поднесе пријаву за упис у регистар.

Исплатилац прихода дужан је да са интерпретатором и другим ангажованим лицем на извођењу естрадног програма забавне и народне музике или другог забавног програма, закључи уговор, и да Пореској управи до петог у месецу доставља писмено обавештење о закљученим уговорима у претходном месецу (Образац ОЗУ).

Исплатиоцу прихода Пореска управа решењем изриче меру привремене забране обављања делатности у трајању до 30 дана, ако организује извођење естрадног програма забавне и народне музике или другог забавног програма, ангажовањем лица без закљученог уговора или ако Пореској управи у прописаном року не достави писмено обавештење о закљученим уговорима.

### 4. РАЧУНОВОДСТВЕНО ЕВИДЕНТИРАЊЕ ТРОШКОВА НАКНАДА ОД АУТОРСКИХ И СРОДНИХ ПРАВА И ПРАВА ИНДУСТРИЈСКЕ СВОЈИНЕ

Према Правилнику о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике, укупни трошкови накнада по ауторским уговорима исказују се на **рачуну 523 – Трошкови накнада по ауторским уговорима**, а у корист **рачуна 465 – Обавезе према физичким лицима за накнаде по уговорима** и одговарајућих рачуна групе **48** на којима се исказују обавезе за порез и доприносе.

## ПОДНОШЕЊЕ ЗАХТЕВА ЗА ПАУШАЛНО ОПОРЕЗИВАЊЕ ПРЕДУЗЕТНИКА ЗА 2023. ГОДИНУ

У складу са одредбом члана 46. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, . . . и 118/21 – даљем тексту: ЗПДГ), рок за подношење захтева за паушално опорезивање у наредној години је 31. октобар текуће године.

Услови за паушално опорезивање уређени су Уредбом о ближим условима, критеријумима и елементима за паушално опорезивање обвезника пореза на приходе од самосталне делатности („Службени гласник РС“, бр. 94/19, . . . и 156/20).

### 1. Подношење захтева за паушално опорезивање за 2023. годину

**Последњи дан за подношење захтева за паушално опорезивање предузетника за наредну, 2023. годину, је 31. октобар 2022. године.**

Дакле, предузетници који су у 2022. години испунили услов за паушално опорезивање по основу пореза на приходе од самосталне делатности, захтев за паушално опорезивање за 2022. годину могу да поднесу најкасније 1. новембра 2021. године.

Захтев се подноси искључиво електронским путем, преко портала Пореске управе.

У податке о захтеву треба унети:

– година за коју се подноси захтев – унети 2023. годину;

– начин обављања делатности – унети 0 – из радног односа; 1 – основна делатност; 2 – пензионисано лице;

– врста захтева – унети 1 – захтев за паушално опорезивање за новооснованог обвезника који се стицајем околности није на почетку определио за паушално опорезивање; захтев за промену начина опорезивања и прелазак на паушално опорезивање за који се опредељује предузетник који је водио пословне књиге а у 2023. години жели да буде паушално опорезован.

Подаци о пореском обвезнику ће бити аутоматски унети, а уносе се и подаци о подносиоцу пријаве.

Након подношења пријаве предузетник ће добити потврду да је захтев поднет. Захтев се подноси уз коришћење електронског потписа предузетника или овлашћеног лица.

Предузетник који је плаћао порез на стварни приход, а жели да у 2023. години буде паушално опорезован, подноси пореску пријаву ППДГ-1Р у коју уноси **ознаку 17** – прелазак из опорезивања на стварни приход у паушално опорезивање.

Напомињемо да уколико је предузетник у континуитету опорезован паушално и није дошло до битних промена у пословању, **није неопходно да сваке године подноси захтев за паушално опорезивање.**

У складу са одредбом члана 42. став 2. ЗПДГ, лице које започне обављање делатности захтев за паушално опорезивање подноси искључиво у моменту регистрације код надлежне организације која води регистар привредних субјеката – АПР која ће тај захтев проследити Пореској управи. **Ово лице не подноси пореску пријаву ППДГ-1Р, већ се сматра да ју је поднело.** Ако се новоосновани предузетник не определи за паушално опорезивање у моменту регистрације у АПР, не постоји могућност накнадног подношења захтева за паушално опорезивање за текућу годину. У том случају, обвезник ће бити у режиму вођења пословних књига, а уколико жели, може поднети захтев за паушално опорезивање до 31. октобра текуће године за наредну пословну годину.

Лице које **отпочне са обављањем делатности**, а које се не региструје код АПР (адвокати, извршитељи и др.), **захтев** за паушално опорезивање подноси Пореској управи у року од пет дана од дана регистрације, у електронском облику преко портала Пореске управе, сагласно са одредбама члана 42. став 3. ЗПДГ. Ово **лице подноси пореску пријаву ППДГ-1Р у року од 15**



дана дана од дана регистрације, у складу са одредбом члана 94. став 3. ЗПДГ, а као основ за пријаву уноси **ознаку 02** – почетак обављања делатности.

Предузетници који се **бришу из ПДВ**, захтев за паушално опорезивање могу да поднесу у року од 15 дана од дана пријема акта надлежног пореског органа којим се потврђује брисање из евиденције за ПДВ, у електронском облику преко портала Пореске управе.

## 2. Утврђивање месечног паушалног пореза

Процедура обрачуна пореза на приходе од самосталне делатности на паушално утврђени приход је једноставна, а процес утврђивања висине пореске обавезе је аутоматизован.

Процењени износ месечног паушалног пореза може се израчунати на интернет страници: <https://eporezi.purs.gov.rs/kalkulator-paušalnog-poreza-i-doprinos.html>

Решење о утврђивању пореза доставља се пореским обвезницима у електронском облику у пореско сандуче на порталу Пореске управе. Пореска управа доноси два решења (решење за порез на доходак грађана и решење за доприносе за обавезно социјално осигурање).

Полазна основица која је утврђена на основу делатности којом се предузетник бави умањује се, односно повећава применом следећих елемената:

- 1) регистровано седиште предузетника;
- 2) временски период који је протекао од регистрације предузетника;
- 3) старост обвезника и његова радна способност;
- 4) остале околности које утичу на остваривање добити.

Елементи којима се коригује полазна основица не примењују се код свих делатности, већ се за сваки од њих прописују посебна правила за поједине делатности. На пример, место у којем је регистровано седиште не утиче на висину пореза, већ је он исти за паушално опорезоване предузетнике одређене делатности где год да је обављају.

## 3. Ко може бити паушално опорезован

Према одредби члана 40. ЗПДГ, обвезник пореза на приходе од самосталне делатности има право да поднесе захтев да порез на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђени приход (у даљем тексту: паушално опорезивање).

Право на паушално опорезивање не признаје се обвезнику:

- 1) који обавља делатност из области рекламирања и истраживања тржишта;
- 2) који обавља делатност из области: трговине на велико и трговине на мало, хотела и ресторана, финансијског посредовања и активности у вези с некретностима;
- 3) у чију делатност улажу и друга лица;

4) чији је укупан промет у години која претходи години за коју се утврђује порез, односно чији је планирани промет када почиње обављање делатности – већи од 6.000.000 динара;

5) који је евидентиран као обвезник пореза на додату вредност у складу са Законом о порезу на додату вредност.

Подсећамо на то да почев од утврђивања прихода за 2020. годину немогућност вођења књига или отежано обављање делатности због обавезе вођења пословних књига није предуслов за право на подношење захтева за паушално опорезивање.

Према томе, право на паушално опорезивање може се, уз испуњење прописаних услова, признати и предузетницима који обављају делатности из области рачуноводствених, књиговодствених и ревизорских послова и послова пореског саветовања (делатности које су обухваћене шифром 69.20). Такође, и предузетници који се баве делатношћу одржавања и поправки моторних возила (делатности које су обухваћене шифром 45.20) могу бити паушално опорезовани.

## 4. Престанак разлога за паушално опорезивање, односно измењени услови који искључују право на паушално опорезивање

Према одредби члана 42. став 4. ЗПДГ, обвезник пореза на приходе од самосталних делатности коме је утврђено право на паушално опорезивање, овај начин опорезивања користи док се не утврди да су престали разлози за паушално опорезивање, односно да измењени услови искључују право на паушално опорезивање. У том случају, надлежни порески орган ће решењем наложити обвезнику вођење пословних књига од половине текуће године или од почетка наредне године.

Предузетник који порез плаћа на паушални приход, коме се у години која претходи години за коју се врши утврђивање пореза значајније измени обим послова, односно промета и други услови који утичу на остваривање права на паушално опорезивање и висину пореске обавезе, дужан је да поднесе пореску пријаву најкасније до 31. јануара године за коју се утврђује порез.

У случају да порески обвезник у току године прекине обављање делатности, подноси пореску пријаву ЗПДГ-1Р где уноси **ознаку 3** – престанак обављања самосталне делатности, односно **ознаку 4** – прекид обављања самосталне делатности.

Из одредаба ЗПДГ проистиче да предузетник који се добровољно определио за паушално опорезивање не може „онако“ добровољно да се определи да почне да води пословне књиге и да порез утврђује на основу стварног прихода, већ то може да учини само ако престану разлози за паушално опорезивање или се измене услови који искључују право на паушално опорезивање.

## ПИТАЊА И ОДГОВОРИ У ВЕЗИ СА ПОРЕЗОМ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

### 1. Опорезивање прихода физичких лица, тзв. фриленсера, остварених у 2022. години

#### Питање:

Потребан нам је пример обрачуна пореза и доприноса за фриленсере, у питању је физичко лице које је у радном односу, а обавља услуге из области ИТ сектора (програмирање) за инострано правно лице. На који начин обрачунати пореску обавезу ако је остварени приход 2.000 евра у септембру 2022. године и како попунити пореску пријаву? Лице до сада није имало оваквих прихода.

#### Одговор:

Изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана (ЗПДГ) и Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање (ЗДОСО) из децембра 2021. године, продужен је период у којем Порески орган решењем утврђује порез и доприносе на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад, на које се порез плаћа самоопорезивањем.

Наиме, ради се о продужетку примене посебних правила опорезивања прихода које остварује посебна категорија пореских обвезника, тзв. фриленсери. Изменама у члану 5. став 1. и члану 7. Закона о изменама и допунама ЗПДГ („Службени гласник РС“, бр. 44/21), као и изменама у члану 64в ЗДОСО, период у којем ће порез и доприноси на наведене приходе физичких лица, тзв. фриленсера, бити утврђен решењем пореског органа продужен је до краја 2022. године, тако да ће пореска обавеза за ове **приходе остварене у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године** (уместо закључно са 31. децембром 2021. године), за које не постоји обавеза плаћања пореза по одбитку, бити **утврђена решењем пореског органа**, под осталим непромењеним условима.

Померањем рока у којем ће се пореска обавеза за остварене приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад утврђивати решењем пореског органа, практично **одлаже почетак утврђивања пореске обавезе по основу ових прихода самоопорезивањем почев од 1. јануара 2023. године**, уместо почев од 1. јануара 2022. године, како је првобитно било предвиђено.

Према томе, **почев од 1. јануара 2023. године**, приходи које остварују аутори и носиоци права сродних ауторском праву, као и лица која остварују уговорену накнаду за рад (други приход) на које се порез плаћа **самоопрезивањем**, неће имати право на признавање нормираних трошкова изражених у процентуалном износу (50%, 43%, 34% и 20%) у односу на бруто приход.

Уместо тога, њима ће се нормирани трошкови признавати у **апсолутном износу у висини троугаоног неопорезивог износа зараде из члана 15а став 2. ЗПДГ**, који би за приходе остварене у кварталу у 2022. години износио 57.900 динара (19.300 x 3). Овај износ од 1. јануара 2023. године биће промењен, након утврђивања новог неопорезивог износа зараде за 2023. годину.

Остаје да се види да ли ће до почетка примене одредаба о самоопорезивању поново бити измена у пореским прописима и да ли ће се тренутно прописано решење задржати и заиста примењивати почев од 1. јануара 2023. године (будући да су законске одредбе којима је уређено ово питање у неколико наврата већ мењане). Ову тему ћемо посебно обрадити у нашем часопису када одредбе о самоопорезивању почну да се примењују.

Имајући у виду наведено, физичко лице које у **току 2022. године** оствари приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад, **није дужно** да по основу тих

прихода пореском органу подноси пореску пријаву ПП-ОПО за утврђивање пореске обавезе самоопорезивањем, већ ће Порески орган по основу тих прихода **пореску обавезу утврдити решењем**. За сада није уређено ни на који начин ће Пореска управа утврђивати ко су порески обвезници и колика је висина њихових прихода (прописивањем подношења пријаве, на основу података из пословних банака итд.).

За наведене приходе за које ће пореска обавеза бити утврђена решењем пореског органа, не плаћа се порез на доходак грађана на приходе остварене у календарској години у висини до 384.000 динара годишње, уз признавање нормираних трошкова у износу од 50% остварених прихода.

Порез утврђен решењем плаћа се у 120 једнаких месечних износа, с тим да први износ доспева за плаћање 15. у месецу који следи месецу који је наредни у односу на месец у коме је донето решење пореског органа.

Напомињемо, опорезиви приходи од уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад у смислу члана 5. Закона о изменама и допунама ЗПДГ и члана 21. Закона о изменама и допунама ЗДОСО, **за које надлежни порески орган није донео решење и утврдио пореску обавезу, не исказују се ни у пореској пријави за утврђивање годишњег пореза на доходак грађана на Обрасцу ППДГ-2Р за ту годину**, у складу са тумачењем МФИН, бр. 011-00-333/2022-04 од 6.05.2022. године, које смо објавили у ПС, бр. 10/22, на стр. 139.

О посебним правилима опорезивања ове категорије пореских обвезника, тзв. фриленсера, са примерима обрачуна пореских обавеза, детаљно смо писали у ПС 10/21, на стр. 12.

## 2. Плаћање пореза по одбитку када лице, упућено на рад код домаћег правног лица, претходно не плати пореску обавезу самоопорезивањем

### Питање:

Потребно нам је тумачење члана 99. став 3. Закона о порезу на доходак грађана, којим је прописано да уколико странац – упућено лице не поднесе ПП-ОПО пријаву (за сврху самоопорезивања), обавезу обрачунавања и плаћања пореза по одбитку има домаће правно лице у моменту када послодавцу из друге државе (које је упутило странца на рад у Србију) исплати износ за накнаду трошкова за рад.

Уколико домаће правно лице има обавезу плаћања пореза по одбитку у наведеном случају, коју пореску пријаву подноси и са којом шифром врсте прихода? Да ли се у овом случају плаћање пореза по одбитку за упућено лице сматра покрићем трошкова лица које није у радном односу као други приход упућеника који подлеже опорезивању у складу са одредбама члана 85. Закона о порезу на доходак грађана?

### Одговор:

Према одредбама члана 100а став 5. Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: ЗПДГ),

обавезу обрачунавања и плаћања пореза има и обвезник – лице које је упућено, односно послато на рад код домаћег правног лица, по основу зараде и других примања које остварује од послодавца из друге државе који га је упутио, односно послао на рад у Републику код домаћег правног лица.

Изузетно од става 5. овог члана, обвезник нема обавезу обрачунавања и плаћања пореза када је порез плаћен сагласно са чланом 99. став 3. овог закона.

Одредбом члана 99. став 3. ЗПДГ прописано је да, по основу прихода лица из члана 100а став 5. овог закона, **обавезу обрачунавања и плаћања пореза по одбитку има домаће правно лице**, као и део правног лица, односно пословна јединица нерезидентног правног лица (представништво, огранак и др.), у моменту када послодавцу из друге државе исплати износ за накнаду трошкова за рад само у случају када се порез претходно не плати самоопорезивањем, сагласно са чланом 100а став 5. овог закона, без обзира на то да ли је истекао рок за плаћање пореза самоопорезивањем из члана 95. став 6. и члана 114. став 1. овог закона.

Наведена одредба примењује се од 1. јануара 2021. године, уз додатно прецизирање које се односи на обавезу плаћања пореза по одбитку од стране дела правног лица, односно пословне јединице нерезидентног правног лица (представништва, огранка и др.), са применом почев од 1. јануара 2022. године.

Уколико домаће правно лице врши плаћање пореза по одбитку у складу са одредбом члана 99. став 3. ЗПДГ, пореска обавеза утврђује се **подношењем ППП-ПД пријаве**. Имајући у виду то да *Правилником о пореској пријави за порез по одбитку* није прописана шифра врсте прихода коју би домаће правно лице требало да користи приликом подношења ППП-ПД пријаве у случају када плаћа порез по одбитку у моменту исплате накнаде трошкова за рад послодавцу из друге државе, сматрамо да се за ту сврху може користити ОВП 199 – *Приходи који имају карактер зараде или накнаде зараде на које се обавезе обрачунавају по посебним правилима*.

Напомињемо, када се пореска обавеза плаћа самоопорезивањем у складу са одредбом члана 100а став 5. ЗПДГ, *Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника*, прописано је да се у том случају у пореској пријави ПП-ОПО користи ОВП 199 – *Приходи који имају карактер зараде или накнаде зараде на које се обавезе обрачунавају по посебним правилима, у вези са чланом 100а ст. 2. и 5. Закона*.

Такође, у случају када домаће правно лице плаћа порез по одбитку у складу са одредбама члана 99. став 3. ЗПДГ, сматрамо да се не ради о покрићу трошкова физичког лица које није у радном односу на које би се плаћао порез на други приход по члану 85. ЗПДГ, јер је то законска обавеза домаћег лица у случају када се порез не плати самоопорезивањем у складу са чланом 100а став 5. ЗПДГ.



### 3. Порески третман покрића трошкова прибављања радних дозвола за странце

#### Питање:

Правно лице из Србије, у процесу запошљавања радника из Русије, платило је таксе за прибављање радних дозвола за лица која запошљава. Да ли се трошкови такси за прибављање радних дозвола могу сматрати пословним расходом правног лица насталим у поступку запошљавања нерезидената у Републици Србији, или је ипак потребно овај расход сматрати зарадом нерезидентног физичког лица и обрачунати на то припадајуће порезе и доприносе?

#### Одговор:

Према одредбама члана 16. Закона о запошљавању странаца, радна дозвола за запошљавање издаје се на захтев послодаваца, у складу са стањем на тржишту рада, под условима прописаним овим законом.

Радна дозвола за запошљавање издаје се за запошљавање странца који има визу за дужи боравак по основу запошљавања (Виза Д), одобрење за привремени боравак и испуњава све услове из захтева послодаваца који се односе на одговарајућа знања и способности, квалификације, претходно искуство и друго.

Чланом 15. Закона о запошљавању странаца прописано је да послодавац на чији захтев је издата радна дозвола:

1) не може да упути странца на рад код другог послодавца;

2) има обавезу да пријави странца на обавезно социјално осигурање, у складу са законом;

**3) сноси трошкове издавања радне дозволе и не може да их пренесе на странца.**

Имајући у виду наведено, сматрамо да трошкови који су настали у вези са издавањем радне дозволе за запошљавање, **не представљају приход физичког лица који би био опорезован порезом на доходак грађана**, будући да захтев за издавање радне дозволе за странца подноси послодавац који сноси трошкове прибављања радне дозволе за странца у складу са законом.

### 4. Порески третман накнаде штете запосленом због повреде на раду

#### Питање:

Запосленом је достављено решење о накнади штете због повреде на раду на износ од 840.000,00 динара. Да ли оваква исплата подлеже опорезивању и са којом шифром врсте прихода се подноси пореска пријава у случају да се порез плаћа?

#### Одговор:

Према одредбама члана 164. Закона о раду, ако запослени претрпи повреду или штету на раду или у вези са радом, послодавац је дужан да му накнади штету, у складу са законом и општим актом. Послодавац је дужан да исплати, у складу са општим актом

запосленом накнаду штете због повреде на раду или професионалног обољења (члан 119. став 1. тачка 3) Закона о раду).

Према наведеном, неспорно је да уколико дође до повреде на раду која проузрокује штету запосленом, за коју одговорност сноси послодавац, да је послодавац дужан да је надокнади. Начин остваривања права на накнаду штете, пре свега, подразумева договор између послодавца и запосленог.

**Накнада материјалне и нематеријалне штете**, изузев накнаде за измаклу корист и накнаде зараде (плате), односно накнаде за изосталу зараду (плату) **изузета је од опорезивања порезом на доходак грађана**, сагласно са одредбама члана 9. став 1. тачка 8) Закона о порезу на доходак грађана (ЗПДГ).

У вези са пореским третманом накнаде штете због претрпљене повреде на раду, Министарство финансија дало је мишљење бр. 413-00-62/2017-04 од 15. септембра 2017. године, које смо објавили у ПС 17/17, на страни 173, из којег цитирамо следеће:

*„Сагласно наведеном, **примање које према међусобном поравнању у предметном случају физичко лице оствари од стране компаније са којом је имало закључен уговор на одређено време за рад на броду, по основу накнаде штете због телесне повреде настале услед доживљене повреде и оштећења здравља током рада на броду – крузеру стране компаније, у новчаном износу као накнаду стварне штете (по основу накнаде трошкова за даљи наставак лечења и хируршке интервенције које су неопходне за даље оздрављење), не представља приход физичког лица који подлеже плаћању пореза на доходак грађана.**“*

Према наведеном, накнада штете запосленом због повреде на раду или професионалног обољења не сматра се зарадом, како у складу са Законом о раду, тако и у складу са ЗПДГ. Ова давања **не подлежу обавези плаћања било каквих пореза и доприноса**.

Детаљнија објашњења у вези са правима и обавезама запослених и послодаваца у случају повреде на раду дали смо у ПС 20/20, на стр. 104.

### 5. Право на коришћење неопорезивог износа за исплату помоћи у случају смрти запосленог

#### Питање:

Општим актом предвидели смо да се солидарна помоћ у случају смрти запосленог радника исплаћује за накнаду погребних трошкова у висини приложених рачуна као и за помоћ члановима породице преминулог радника – наследницима, утврђеним решењем о оставинској расправи. Да ли за сваку од наведених исплата можемо користити прописани неопорезиви износ од 76.281 динара из члана 9. став 1. тачка 9) Закона о порезу на доходак грађана?

#### Одговор:

Општим актом, односно уговором о раду послодавац може да утврди право на јубиларну награду и солидарну помоћ у складу са чланом 120. Закона о раду.



Чланом 9. став 1. тачка 9) Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: ЗПДГ), прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу помоћи коју у случају смрти запосленог или пензионисаног запосленог, послодавац исплаћује члану његове породице – до 76.281 динара.

Чланом 85. став 1. тачка 12) ЗПДГ, прописано је да се другим приходима сматрају примања из члана 9. овог закона изнад прописаних неопорезивих износа, као и приходи из тачке 13) накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца.

Такође, чланом 85. став 13. ЗПДГ, прописано је да опорезиви приход из става 1. тачка 12) овог члана, који физичко лице оствари по основу примања из члана 9. овог закона изнад прописаних неопорезивих износа, чини разлика између оствареног примања и неопорезивог износа, увећана за припадајуће обавезе које се плаћају на терет примаоца прихода.

Стопа пореза на остале приходе прописана је одредбом члана 86. ЗПДГ и износи 20%.

Како наводите у допису, општим актом сте видели у случају смрти запосленог, исплату накнаде погребних трошкова у висини приложених рачуна до неопорезивог износа, као и исплату солидарне помоћи члановима породице преминулог радника на основу оставинског решења у одређеном износу.

Имајући у виду одредбу члана 9. став 1. тачка 9) ЗПДГ, којом је прописан износ на који се не плаћа порез на доходак, исплате солидарне помоћи по основу смрти запосленог радника до прописаног износа не подлежу опорезивању, а све исплате по истом основу, преко наведеног износа, без обзира на то да ли се исплаћују истовремено или у временском размаку (збирно), имају порески третман других прихода, сходно члану 85. став 1. тачка 12) Закона на који се плаћа порез по стопи 20%.

Другим речима, прописани неопорезиви износ може се користити само једном по једном истом основу (смрт запосленог), независно од тога што се солидарна помоћ исплаћује различитим лицима (наследницима).

## 6. Олакшица за квалификована новозапослена лица у случају заснивања радног односа са иностраним послодавцем

### Питање:

Физичко лице које је у домаћем привредном друштву засновало радни однос, стекло је статус квалификованог новозапосленог лица у складу са чланом 21ж Закона о порезу на доходак грађана и чланом 45ђ Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање. Након раскида уговора о раду са домаћим послодавцем, физичко лице је закључило уговор о раду са иностраним правним лицем (које у Србији нема филијалу, огранак, нити је власник домаћег друштва). Порезе и доприносе на зараду коју оствари од иностраног послодавца физичко лице уплаћује подношењем ПП-ОПО. Да ли приликом об-

рачуна зараде физичко лице примењује ослобођења предвиђена претходно наведеним члановима закона?

### Одговор:

Физичко лице које је стекло статус квалификованог новозапосленог лица, нема право да користи олакшицу из члана 21ж Закона о порезу на доходак грађана (ЗПДГ) и члана 45ђ Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање (ЗДОСО), приликом обрачуна пореза и доприноса на зараду коју остварује од иностраног послодавца и које исказује у пореској пријави ПП-ОПО.

Ова пореска олакшица намењена је послодавцу који заснује радни однос са лицем које се може сматрати квалификованим новозапосленим. Њоме се послодавац ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, а не обвезник (физичко лице - запослени). С обзиром на то да обвезник није истовремено и послодавац, већ је његов послодавац нерезидентно лице, као и да се приликом исплате порез и доприноси не обустављају, не постоји могућност коришћења олакшице у овом случају. У прилог овоме говори и чињеница да *Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника* нису прописане шифре врста прихода за наведену олакшицу које би се уносиле у ПП-ОПО.

Међутим, уколико ово лице заснује радни однос са домаћим послодавцем који испуњава све прописане услове за коришћење олакшице из члана 21ж ЗПДГ и 45ђ ЗДОСО, овај послодавац би имао право да користи олакшицу, јер лице задржава једном стечени статус квалификованог новозапосленог лица до истека периода трајања олакшице.

## 7. Коришћење олакшица за запошљавање од стране послодавца корисника јавних средстава

### Питање:

Да ли послодавац корисник јавних средстава (директни и индиректни) може да користи подстицаје који се примењују од 1. марта 2022. године дефинисане чланом 21и, односно 21з Закона о порезу на доходак грађана и чланом 45з, односно 45ж Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање?

### Одговор:

Одредбама члана 21з ЗПДГ и 45ж ЗДОСО које се односе на подстицај за запошљавање новозапослених лица, као и одредбама члана 21и ЗПДГ и 45з ЗДОСО које уређују олакшицу за зараде запослених на истраживању и развоју, које се примењују од 1. марта 2022. године, није уређено питање коришћења ових подстицаја од стране послодавца који су корисници јавних средстава (директни и индиректни буџетски корисници).

У упутству пореске управе за подношење пореске пријаве ППП-ПД за зараде новозапослених лица са ознаком за олакшицу **ОЛ 37** у складу са чланом 21з ЗПДГ и 45ж ЗДОСО, предвиђено је да се као тип исплатиоца зараде у пољу 2.1. пријаве може навести било која ознака исплатиоца прихода, укључујући и **ознаку 2 за лице које се финансира из буџета.**

Међутим, када је у питању олакшица за запослене на истраживању и развоју из члана 21и ЗПДГ и 45з ЗДОСО, у упутству пореске управе за подношење ППП-ПД пријаве са ознаком за ову олакшицу **ОЛ 38**, као тип исплатиоца у пољу 2.1. пријаве може се навести само **ознака 1 за лице које се не финансира из буџета.**

Према наведеном, корисници јавних средстава који се финансирају из буџета немају могућност да у пореској пријави ППП-ПД искажу зараду са олакшицом за истраживање и развој у складу са одредбама члана члана 21и ЗПДГ и 45з ЗДОСО, док олакшицу за новозапослена лица из члана 21з ЗПДГ и 45ж ЗДОСО, могу исказати у пријави и користити на исти начин као и други послодавци.

Упутство Пореске управе за подношење пореске пријаве ППП-ПД за зараде са олакшицом ОЛ 37 и ОЛ 38 коментарисали смо у ПС 8/22, на стр. 79.

## 8. Право на олакшицу за новозапослено лице које је претходно стекло статус осигураника запосленог код другог послодавца

### Питање:

Имамо новозапосленог радника од 1.08.2022. који је у претходној фирми радио од 1.03.2022. године. Увидом у евиденцију његовог стажа осигурања утврдили смо да од 1.01.2019. до 28.02.2022. није имао статус запосленог, нити је био оснивач, нити предузетник. Да ли можемо остварити олакшице на основу члана 21з Закона о порезу на доходак грађана, с обзиром на то да фирма у којој је био запослен од 1.3.2022. године, није те олакшице користила?

### Одговор:

Чланом 21з Закона о порезу на доходак грађана (ЗПДГ) и 45ж Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање (ЗДОСО) прописана је олакшица за послодавца који заснује радни однос са новозапосленим лицем, на начин да се послодавац ослобађа обавезе плаћања 70% обрачунатог и обустављеног пореза и 100% доприноса за ПИО на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду тог новозапосленог лица исплаћену закључно са 31. децембром 2024. године, уз услов да лице остварује месечну зараду већу од 76.500 динара. Ова олакшица примењује се почев од 1. марта 2022. године.

Новозапосленим лицем у смислу члана 21з ЗПДГ и 45ж ЗДОСО сматра се лице за које су **кумулятивно испуњени следећи услови:**

1) да у периоду од 1. јануара 2019. године до 28. фебруара 2022. године није имало статус осигураника запосленог, осигураника самосталних делатности

као предузетник, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач, односно члан;

2) да је статус осигураника запосленог, односно статус осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач, односно члан, стекло у периоду од 1. марта 2022. године до 31. децембра 2022. године **заснивањем радног односа код послодавца који користи право на ову олакшицу или код другог послодавца, и**

3) да лице остварује месечну зараду већу од 76.500 динара (брuto 1).

Наведена лица стичу статус новозапосленог лица заснивањем радног односа искључиво у периоду од 1. марта 2022. године до 31. децембра 2022. године **код послодавца који користи право на ову олакшицу или код другог послодавца.** Дакле, испуњење услова у погледу стицања статуса осигураника запосленог у наведеном периоду није условљено обавезним коришћењем олакшице од стране послодавца код кога лице заснива радни однос.

Имајући у виду наведено, сматрамо да послодавац који заснује радни однос са новозапосленим лицем почев од 1.8.2022. године, а које у периоду од 1.1.2019. до 28.2.2022. године није имало статус осигураника запосленог, осигураника самосталних делатности као предузетник, односно као оснивач/члан запослен у свом привредном друштву, а које је тај статус стекло код претходног послодавца заснивањем радног односа 1.3.2022. године, **има право да користи олакшицу у складу са одредбама члана 21з ЗПДГ и 45ж ЗДОСО, независно од тога да ли је претходни послодавац користио право на ову олакшицу или не.**

Подразумева се да наведено важи уз испуњење услова у погледу минималног износа зараде овог лица као и других услова прописаних наведеним законским одредбама.

О примени наведене олакшице по члану 21з ЗПДГ и 45ж ЗДОСО детаљно смо писали у ПС 7/22, на стр. 20.

## 9. Коришћење олакшице са правом на повраћај дела плаћеног пореза и доприноса у случају промене послодавца

### Питање:

Уколико запослени, за којег послодавац користи субвенције од 75% повраћаја пореза и доприноса у складу са одредбама члана 21д Закона о порезу на доходак грађана и члана 45в Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, пређе да ради код другог послодавца, да ли тај други послодавац има право да настави да користи ову субвенцију за тог запосленог?

### Одговор:

Одредбама члана 21д Закона о порезу на доходак грађана (ЗПДГ) и члана 45в Закона о доприносима за

обавезно социјално осигурање (ЗДОСО) прописано је да послодавац – правно лице које се, у смислу закона којим се уређује рачуноводство, разврстава у микро и мала правна лица, као и предузетник, предузетник паучшалац или предузетник пољопривредник, који заснује радни однос са најмање два нова лица, има право на повраћај 75% плаћеног пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање, на терет запосленог и на терет послодавца, по основу зараде за новозапослено лице, исплаћене закључно са 31. децембром 2022. године.

Новозапосленим лицем сматра се лице са којим је послодавац закључио уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи, које је пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања и које је пре заснивања радног односа код Националне службе за запошљавање било без прекида пријављено као незапослено најмање шест месеци, а лице које се сматра приправником најмање три месеца.

Пореску олакшицу може да оствари послодавац ако се заснивањем радног односа са новозапосленим лицем повећа број запослених најмање за два у односу на број запослених који је послодавац имао на дан 31. октобра 2015. године.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када лицу за које је један послодавац користио олакшицу из члана 21д ЗПДГ и 45в ЗДОСО престаје радни однос код тог послодавца и лице заснива радни однос са другим послодавцем, **сматра се да није испуњен услов да се лице сматра новозапосленим лицем** јер лице није било пре заснивања тог радног односа на евиденцији Националне службе за запошљавање пријављено као незапослено лице најмање 6 месеци, већ је било у радном односу. Другим речима, ово лице не задржава статус новозапосленог лица за потребе заснивања радног односа са наредним послодавцем, тако да се право на олакшицу не може пренети на наредног послодавца са којим лице заснива радни однос.

Уколико би био направљен прекид у радном односу у трајању од најмање 6 месеци и лице за то време било на евиденцији Националне службе за запошљавање, тада би се за потребе заснивања радног односа са другим послодавцем ово лице могло сматрати новозапосленим лицем.

Међутим, тада би послодавац морао да испуни и услов да заснива радни однос са најмање два нова лица, чиме повећава број запослених на дан 31. октобар 2015. године.

Напомињемо, новозапосленим лицем не сматра се ни лице које је пре заснивања радног односа било запослено код послодавца који је повезано лице са послодавцем код кога заснива радни однос, односно код послодавца који би, да није престао да постоји, био повезано лице са послодавцем код кога новозапослено лице заснива радни однос, независно од тога да ли је постојао прекид радног односа.

## 10. Могућност ретроактивног коришћења пореске олакшице за лица са инвалидитетом

### Питање:

Да ли субвенција за запошљавање лица са инвалидитетом из члана 21г Закона о порезу на доходак грађана, може да се користи ретроактивно, ако смо пре 15 месеци запослили лице са инвалидитетом а нисмо користили олакшицу?

### Одговор:

Послодавац може да користи олакшице за запошљавање лица са инвалидитетом у складу са одредбама члана 21г Закона о порезу на доходак грађана (ЗПДГ) и члана 45б Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање (ЗДОСО) под следећим условима:

– да на **неодређено време запосли лице са инвалидитетом**, чија се инвалидност доказује одговарајућом правно-медицински валидном документацијом;

– да је новозапослено инвалидно лице **пријавио на обавезно социјално осигурање** код надлежних организација за обавезно социјално осигурање.

Уколико су испуњени претходни услови, послодавац се ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза на зараде и обавезе плаћања доприноса за социјално осигурање који се плаћају на терет послодавца (доприноси на терет запосленог се плаћају) **за период од 3 године од дана заснивања радног односа** тог лица. Допринос за обавезно социјално осигурање за новозапослена лица са инвалидитетом за које је послодавац остварио олакшицу плаћа Национална служба за запошљавање.

Послодавац доставља Националној служби податке о лицу са инвалидитетом за које има право на ослобођење од обавезе плаћања доприноса у складу са чланом 45б ЗДОСО на Обрасцу ОНСЗ-И – Обавештење о заснивању/престанку радног односа са лицима са инвалидитетом. Образац се доставља у року од 8 дана од заснивања, односно престанка радног односа.

Према тумачењу МФИН, бр. 011-00-692/2020-04 од 2.03.2021. године, које смо објавили у ПС 7/21, на стр. 124, послодавац који није искористио право на олакшицу за лице са инвалидитетом, **уколико поднесе Националној служби Образац ОНСЗ-И по истеку периода трајања олакшице или по престанку радног односа том лицу, нема право да користи ову олакшицу**. У наставку преносимо део овог тумачења МФИН:

*„Наиме, како од дана закључења уговора о раду са лицем са инвалидитетом (које испуњава законом прописане услове за коришћење олакшице) послодавац стиче право на ослобођење од плаћања доприноса за период од три године од дана заснивања радног односа са тим лицем, по истеку тог периода, односно по престанку радног односа послодавац не може да оствари право на ослобођење од плаћања доприноса уколико у периоду трајања олакшице није поднео Националној служби за запошљавање обавештење о заснивању/престанку радног односа са лицима са инвалидитетом.“*



Сматрамо да је МФИН заузело овакав став из разлога што Национална служба за запошљавање плаћа доприносе за обавезно социјално осигурање за новозапослена лица са инвалидитетом за које је послодавац остварио олакшицу.

Имајући у виду то да у конкретном случају није истекао период трајања олакшице од три године, већ је протекло 15 месеци од заснивања радног односа са лицем са инвалидитетом, неспорно је да послодавац има право да искористи прописану олакшицу за преостали период до истека три године од заснивања радног односа са лицем са инвалидитетом, уколико у периоду трајања олакшице достави Националној служби Образац ОНСЗ-И.

Када је у питању ретроактивно коришћење олакшице за претходни период од 15 месеци, иако достављање Обрасца ОНСЗ-И Националној служби није законом прописани услов за коришћење права на олакшицу, према цитираном тумачењу МФИН, ослобођење од плаћања доприноса је условљено достављањем наведеног обрасца у периоду трајања олакшице.

Према томе, уколико послодавац достави Националној служби за запошљавање обавештење о заснивању радног односа са лицем са инвалидитетом на Обрасцу ОНСЗ-И у периоду трајања олакшице, односно пре истека три године од заснивања радног односа са овим лицем, сматрамо да нема сметњи да послодавац искористи право на подстицај из члана 21г ЗПДГ и 45б ЗДОСО и за претходни период од 15 месеци, подношењем измењене пореске пријаве ППП-ПД у којој ће исказати зараду овог лица са шифром за олакшицу.

Предлажемо вам да се пре подношења измењене пореске пријаве обратите Националној служби која би требало да вам да одговор на питање да ли ће у случају накнадног достављања обрасца ОНСЗ-И прихватити да изврши уплату доприноса за конкретно лице са инвалидитетом и за претходни период за који планирате да искористите олакшицу ретроактивно.

## 11. Коришћење олакшице за запошљавање лица са инвалидитетом у случају када је послодавац већ једном користио право на подстицај

### Питање:

Послодавац је засновао радни однос са лицем са инвалидитетом које је већ било у радном односу код истог послодавца и за које је коришћен порески подстицај за запошљавање из члана 21г Закона о порезу на доходак грађана и члана 45б Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање. Лицу је споразумно престао радни однос у 2020. години. Да ли сада, када поново заснујемо радни однос на

неодређено време са истим лицем, имамо право да користимо подстицај за запошљавање прописан наведеним законским одредбама?

### Одговор:

Сходно одредбама члана 21г став 5. Закона о порезу на доходак грађана (ЗПДГ), послодавци који за одређено лице користе или су користили олакшицу код плаћања пореза на зараде за лице са инвалидитетом **по другом правном основу** у складу са одговарајућим прописом, не могу за исто лице остваривати пореску олакшицу из овог члана.

Исти услов садржан је и у одредби члана 45б став 5. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање (ЗДОСО), којом је уређено право на ослобођење од обавезе плаћања доприноса на терет послодавца по основу заснивања радног односа са инвалидним лицем.

Имајући у виду околност из постављеног питања, да се радни однос заснива са лицем са инвалидитетом за које је послодавац већ користио право на подстицај из члана 21г ЗПДГ и 45б ЗДОСО, сматрамо да, уколико послодавац испуњава и остале прописане услове у вези са коришћењем наведене олакшице, има право да поново примени овај подстицај, јер се не ради о подстицају који је коришћен по другом правном основу.

У прилог наведеном ставу дато је и тумачење МФИН, бр. 011-00-692/2020-04 од 2.03.2021. године, које смо објавили у ПС 7/21, на стр. 124, а према којем:

*„Имајући у виду наведено, у случају када послодавац на неодређено време запосли лице са инвалидитетом, које је у претходном периоду већ било запослено код тог послодавца и по основу чијег запослења је послодавац раније користио право на ослобођење од обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање, сматрамо да, уколико су испуњени услови прописани чланом 45б Закона о доприносима (послодавац је закључио уговор о раду, пријавио је лице на обавезно социјално осигурање, одговарајућом правно-медицински валидном документацијом докаже инвалидност лица) послодавац по основу заснивања радног односа са лицем са инвалидитетом може поново да оствари право на ослобођење од обавезе плаћања доприноса који се плаћају на основицу, односно на терет средстава послодавца.“*

Напомињемо да се, сагласно са начелом фактицитета, пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини и да у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање значајно за опредељење пореске обавезе по основу прихода физичког лица, односно да ли су у конкретном случају испуњени сви услови за коришћење пореског подстицаја по основу заснивања радног односа са инвалидним лицем.



# ДА ЛИ ЈЕ ВРЕМЕ ЗА РАЧУНОВОДСТВО ХЕДИНГА?

## 1. Уводне напомене

Рачуноводство хединга или рачуноводство заштите спада у најсложеније рачуноводствене области, које је развијено и користи се превасходно у земљама са развијеним робним тржиштима и тржиштима финансијских деривата, што није случај са нашом државом и земљама из окружења.

Садашња економска криза узрокована пандемијом Covid-19 и ратом у Украјини, на глобалном нивоу утиче на раст општег нивоа цена (инфлације), а посебно на раст цена енергената, прехранбених производа и каматних стопа. У таквим условима нестабилности цена, курсева размене валута и каматних стопа пословање привредних субјеката ствара велике ризике настанка губитака на трансакцијама по основу промета роба и услуга или држања финансијских инструмената. И у стабилним условима постоје ризици настанка губитака услед промена цена, курсева размене валута и каматних стопа, посебно за компаније које послују на међународном тржишту, што је све више карактеристично и за наша привредна друштва. У таквим условима пословања, заштиту од ризика настанка губитака по основу промена цена, курсева размене валута и каматних стопа може да пружи примена рачуноводства хединга (заштите) које је уређено посебним одредбама МСФИ 9 – Финансијски инструменти и одредбама МСФИ за МСП (параграфи 12.15 до 12.29).

Треба истаћи да је рачуноводство хединга према наведеним стандардима добровољно, односно његова примена није обавезна. Тако је у параграфу 12.15 МСФИ за МСП прописано да „ако су задовољени одређени критеријуми, **ентитет може да назначи однос хединга између инструмента хединга и ставке хединга на такав начин да се он квалификује за рачуноводство хединга.**“ Док је у параграфу 6.5.1 МСФИ 9 прописано да субјект примењује рачуноводство хединга на односе хединга који задовољавају прописане критеријуме који обухватају **одлуку субјекта**

**да означи однос хединга.** Другим речима, одредбама оба стандарда прописано је да субјект одлучује да ли ће применити рачуноводство хединга и у случају када инструмент хединга и ставка ахединга задовољавају критеријуме за примену рачуноводства хединга.

Пошто је рачуноводство хединга нова тема о којој до сада нисмо детаљно писали, у наставку ћемо покушати да дамо објашњења суштине и значаја овог рачуноводственог феномена.

## 2. Шта је рачуноводство хединга?

У свакодневном животу у одређеним околностима користимо заштиту, која је слична заштити на којој се захтева рачуноводство хединга. На пример, за заштиту од кише користимо кишобран, од сунца сунцобран, за заштиту усева од града постављамо противградне мреже, постављамо ограде за заштиту од разних штеточина, алармне и видео системе за заштиту од крађе и друго. У свим овим зашпитама можемо издвојити три елемента: ризик који узрокује заштиту, предмет заштите и средство заштите и као резултат ефикасност заштите. На пример, код заштите од кише ризик је сама киша, предмет заштите је човек, а средство заштите је кишобран. Ризици су неизбежни, оно што можемо да урадимо је да одговоримо на одговарајући начин. Слично је и код рачуноводства хединга. Ризик су промене цена, курсеви размене валута, промене каматних стопа и други тржишни ризици. Предмет заштите је одређена билансна ставка која је изложена тим ризицима. Средство заштите је одређени финансијски инструмент, најчешће финансијски дериват. И код рачуноводства хединга постоји ризик који је разлог заштите, билансна ставка која је изложена ризику и инструмент хединга као средство заштите.

Према томе, рачуноводство хединга није никакво засебно рачуноводство као што је рачуноводство трошкова и учинака које се води одвојено од финансијског рачуноводства и служи за обрачун цене коштања недо-

вршене производње и готових производа. Рачуноводство хеџинга је у саставу финансијског рачуноводства у којем се ставка хеџинга и инструмент хеџинга, ако испуњавају услове за хеџинг, обрачунавају заједно тако што се ефекти промена њихових фер вредности пребијају и приказују као добитак или губитак.

*Шта је циљ и шта се постиже рачуноводством хеџинга?*

Према параграфу 6.1.1 МСФИ 9, циљ рачуноводства хеџинга је да представи, у финансијским извештајима, ефекте активности управљања ризиком субјекта који користе финансијске инструменте за управљање изложеностима насталим из одређених ризика који би могли да утичу на биланс успеха (или остали укупни резултат, у случају инвестиција у инструменте капитала које субјект класификује по фер вредности кроз остали укупни резултат). Циљ овог приступа је да пренесе контекст инструмената хеџинга на које се примењује рачуноводство хеџинга у циљу омогућавања увида у њихову сврху и ефекат.

Рачуноводство хеџинга подразумева да се у оквиру финансијског рачуноводства значи ставка хеџинга која се штити и инструмент хеџинга који се квалификује за заштиту те ставке. Тај избор представља однос између ставке хеџинга и инструмента хеџинга, чији се добици или губици по основу промена фер вредности међусобно пребијају у финансијском извештају.

Постоје три врсте односа између ставке хеџинга и инструмента хеџинга:

- хеџинг фер вредности;
- хеџинг токова готовине, и
- хеџинг нето инвестиције у инострано пословање.

**Хеџинг изложености променама у фер вредности** признатог средства или обавезе или **непризнате утврђене (чврсте) обавезе** (unrecognised firm commitment)<sup>1</sup>, или неке компоненте такве ставке, који може да се припише одређеном ризику и могао би да утиче на биланс успеха.

**Хеџинг изложености променљивости токова готовине** који се може приписати одређеном ризику повезаном са целокупним признатим средством или обавезом или неком њиховом компонентом (као што су целе будуће отплате камате дугова са променљивом стопом у целости или њихов део) или врло вероватна

**предвиђена будућа трансакција** (forecast transaction)<sup>2</sup>, и могао би да утиче на биланс успеха;

**Хеџинг нето инвестиције у инострано пословање** примењује се само ако је нето имовина тог иностраног пословања укључена у финансијске извештаје.<sup>3</sup> Ставка која се хеџингом штити од ризика стране валуте до којег долази због нето инвестиције у инострано пословање представља износ нето имовине једнак или мањи од књиговодствене вредности нето имовине у иностраном пословању.

### 3. Хеџинг фер вредности

**Хеџинг фер вредности** је заштита од изложености **променама фер вредности** признате имовине или обавеза или непризнате чврсте обавезе, или компоненте (дела) било које такве ставке, која се може приписати одређеном ризику и може утицати на добитак или губитак.

Дакле, у питању је извесна „чврста ставка“ коју треба заштити због очекиване промене њене вредности у складу са условима на тржишту.

Добици или губици за инструменте који се квалификују као хеџинг фер вредности и компензациони добици или губици на хеџинг ставкама који се могу приписати заштићеном ризику признају се у билансу успеха у истом периоду и међусобно се пребијају све док се програм заштите квалификује као ефективан однос заштите.

Ако хеџинг фер вредности испуњава све критеријуме за квалификовање, однос хеџинга треба рачуноводствено обухватити уз примену следећих корака:

– **Корак 1:** На датум биланса треба одредити фер вредност ставке хеџинга која се штити и инструмента хеџинга;

– **Корак 2:** Признати сваку промену фер вредности (добитак или губитак) **инструмента хеџинга** у билансу успеха (у већини случајева);

– **Корак 3:** Признати добитак или губитак од **хеџиране ставке** на њеној књиговодственој вредности.

Промене фер вредности инструмента хеџинга и ставке хеџинга која се штити у рачуноводству хеџинга фер вредности обухватају се на следећи начин:

2 Неизвршена, али очекивана будућа трансакција.

3 Ово је случај са консолидованим финансијским извештајима, финансијским извештајима у којима се инвестиције као што су придружени ентитети или заједнички подухвати рачуноводствено обухватају применом метода удела, и финансијским извештајима који обухватају огранке или заједничка пословања, у складу са дефиницијом у МСФИ 11 *Заједнички аранжмани*.

<sup>1</sup> У Прилогу А МСФИ 9, појам „утврђена обавеза“ (или боље „чврста будућа обавеза“) подразумева обавезујући споразум о размени одређене количине ресурса по одређеној цени на одређени будући датум или датуме.

| Опис промене                   | Рачуни који дугују                                                        | Рачуни који потражују                                                     |
|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| <b>Инструмент хеџинга:</b>     |                                                                           |                                                                           |
| Губитак на инструменту хеџинга | У билансу успеха (рачун 585) или у осталом укупном резултату (рачун 337)* | 428 – Обавезе по основу финансијских деривата                             |
| <b>ИЛИ</b>                     |                                                                           |                                                                           |
| Добитак на инструменту хеџинга | 238 – Потраживања по основу финансијских деривата                         | У билансу успеха (рачун 686) или у осталом укупном резултату (рачун 337)* |

| Опис промене                 | Рачуни који дугују                                                                      | Рачуни који потражују                                                                 |
|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Ставка хеџинга:</b>       |                                                                                         |                                                                                       |
| Добитак на заштићеној ставци | Хеџирана ставка (нпр. залихе на рачуну 101, 131 или опрема 023 и др.)                   | Приход у билансу успеха (рачуни групе 68) или рачун 337 у осталом укупном резултату** |
| <b>ИЛИ</b>                   |                                                                                         |                                                                                       |
| Губитак на заштићеној ставци | Губитак у билансу успеха (рачуни групе 58) или рачун 337 у осталом укупном резултату ** | Хеџирана ставка (нпр. залихе на рачуну 101, 131 или опрема 023 и др.)                 |

\* Добитак или губитак по основу **инструмента хеџинга** треба да се признаје у билансу успеха (или осталом укупном резултату, ако инструмент хеџинга служи за заштиту инструмента капитала за који је субјект одабрао да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату).

\*\* Ако је **ставка хеџинга** финансијско средство (или његова компонента) које се одмерава по фер вредности кроз остали укупни резултат, добитак или губитак од хеџинга по основу ставке хеџинга треба да се признаје у билансу успеха. Међутим, ако је ставка хеџинга инструмент капитала за који је ентитет одабрао да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5 МСФИ 9, ти износи треба да остану у осталом укупном резултату.

### Пример 1 – Хеџинг фер вредности:

Дана 1. јануара 2021. године компанија А емитује обвезницу за 100.000 динара на период од 5 година чији годишњи купони имају фиксну камату од 5%, што износи 5.000 годишње. У поступку емитовања обвезнице настали су трансакциони трошкови у износу 10.000 динара. На дан емитовања обвезнице референтна каматна стопа ЕУРИБОР износила је 3%. Након издавања обвезнице, постоје индикатори да тржишне каматне стопе у периоду отплате обвезнице могу бити знатно ниже од 5% и да ће расходи камата бити већи од расхода који би настали да је уместо издавања обвезнице узет кредит од банке са променљивом каматном стопом која ће опадати са смањењем референтне каматне стопе. Из тог разлога компанија А приступа замени каматних стопа на финансијском тржишту тако што преузима обавезу да плаћа годишњу камату на 100.000 динара по ЕУРИБОР + 1% и прима камату по стопи од 5% за период од 5 година. Компанија А почетно класификује издату обвезницу по фер вредности кроз биланс успеха као и уговор о замени каматних стопа који спада у финансијске деривате који се класификују по фер вредности кроз биланс успеха.

Генерално, две стране у размени каматних стопа тргују по фиксној и променљивој каматној стопи. Користиће замене каматне стопе откључава фиксни трошак камате повезан са дугом и резултира трошком варијабилне каматне стопе који варира са тржишном стопом (тј., компанија има користи ако тржишна каматна стопа опада и обрнуто).<sup>4</sup>

У првој години ЕУРИБОР износи 2% и укупна каматна стопа по кредиту са променљивом каматом износи 3% годишње (2% + 1%). На крају прве године компанија А по уговору о замени каматних стопа остварује добитак од 2.000 динара као разлику између камате коју треба да прими од 5.000 динара и камате коју треба да плати од 3.000 динара.

Пошто се обвезница вреднује по фер вредности кроз биланс успеха, потребно је на крају прве године израчунати: (а) номиналну камату купона обвезнице; (б) садашњу вредност обвезнице; (в) тржишну (фер) вредност; и (г) промену фер вредности обвезнице.

(а) Камата која се плаћа =  $100.000 \times 5\% = 5.000$ ;

(б) Садашња вредност обвезнице (PV) =  $[5.000 \times (1 - (1+0,04)^{-4})/0,04] + 100.000 \times (1+0,04)^{-4} = 103.630$ ;

(в) Фер вредност (FV) =  $[5.000 \times (1 - (1+0,0385)^{-4})/0,0385] + 150.000 \times (1+0,0385)^{-4} = 104.189$ ;

(г) Промена фер вредности =  $FV - PV = 104.189 - 103.630 = 559$ .

Треба имати у виду то да када каматне стопе расту, фер вредност обвезнице опада, а када каматне стопе падају, онда расте фер вредност обвезнице. У овом примеру референтна каматна стопа опада, па фер вредност обвезнице расте.

стопом за плаћање по фиксној стопи, или обрнуто. Дакле, компанија наставља да плаћа камату по емитованој обвезници према условима о емисији обвезнице, док компанија или прихвата плаћање од друге уговорне стране, или исплаћује другу страну, са резултатом да је нето износ камате коју плаћа компанија износ који је планирала када је склопила уговор о замени.

5 Фер вредност обвезнице одражава каматна стопа ЕУРИБОР која је смањена са 3% на 2% и кретање од 0,15% за које се, у одсуству других релевантних промена у тржишним условима, претпоставља да одражава промене у кредитном ризику финансијских инструмента. Ефективна каматна стопа за обрачун фер вредности износи 3,85% (ЕУРИБОР 2% + 2% - 0,15%).

4 Замена каматних стопа је прилагођени уговор између две стране о размени два распореда токова готовине. Најчешћи разлог за замену каматних стопа је замена плаћања са варијабилном

**Књижење емитовања обвезнице:**

|                                                                            |     |     |                                                          |         |         |
|----------------------------------------------------------------------------|-----|-----|----------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1)                                                                         | 241 |     | Текући рачун                                             | 100.000 |         |
|                                                                            |     | 413 | Обавезе по емитованим ХОВ у периоду дужем од годину дана |         | 100.000 |
| – за емитовану дугорочну обвезницу                                         |     |     |                                                          |         |         |
| 2)                                                                         | 550 |     | Трошкови непроизводних услуга                            | 10.000  |         |
|                                                                            |     | 241 | Текући рачун                                             |         | 10.000  |
| – за плаћене трансакционе трошкове сервисирања емисије дугорочне обвезнице |     |     |                                                          |         |         |

Када се финансијски инструмент класификује по фер вредности кроз биланс успеха трансакциони трошкови се не укључују у фер вредност инструмента већ се накнађују на терет расхода у билансу успеха.

Напомињемо да уколико се емитована обвезница након почетног признавања одмерава по амортизованој вредности, након успостављања хеџинг односа треба извршити њену рекласификацију у одмеравање по фер вредности кроз биланс успеха

из разлога што би класификација по амортизованој вредности повећала неефективност хеџинга и довела до тзв. „рачуноводствене неусаглашености“ ставке хеџинга и инструмента хеџинга, који се у овом случају као финансијски дериват мора одмеравати по фер вредности кроз биланс успеха. О могућем утицају хеџинга на „рачуноводствену неусаглашеност“ дата су објашњења у поглављу 6 при крају овог чланка.

**Књижење каматног купона и промена фер вредности обвезнице на крају прве године:**

|                                                                                                                          |     |     |                                                                                                              |     |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 3)                                                                                                                       | 337 |     | Добици и губици по основу хартија од вредности које се вреднују по фер вредности кроз остали укупни резултат | 559 |     |
|                                                                                                                          |     | 413 | Обавезе по емитованим ХОВ у периоду дужем од годину дана                                                     |     | 559 |
| – за повећање фер вредности обвезнице које се не може приписати променама тржишних услова који доводе до тржишног ризика |     |     |                                                                                                              |     |     |

**Књижење расхода и плаћање камате на крају прве године:**

|                                                               |     |     |                                                 |       |       |
|---------------------------------------------------------------|-----|-----|-------------------------------------------------|-------|-------|
| 4)                                                            | 562 |     | Расходи камата (према трећим лицима)            | 5.000 |       |
|                                                               |     | 413 | Обавезе по основу камата и трошкова финансирања |       | 5.000 |
| – за камату садржану у купону издате обвезнице за прву годину |     |     |                                                 |       |       |
| 5)                                                            | 413 |     | Обавезе по основу камата и трошкова финансирања | 5.000 |       |
|                                                               |     | 241 | Текући рачуни                                   |       | 5.000 |
| – за плаћену камату на крају прве године                      |     |     |                                                 |       |       |

**Књижење добитка оствареног из разлике каматних стопа према уговору о замени каматних стопа:**

|                                                                     |     |     |                                                                                                                                     |       |       |
|---------------------------------------------------------------------|-----|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|
| 6)                                                                  | 238 |     | Потраживање по основу финансијских деривата                                                                                         | 2.000 |       |
|                                                                     |     | 686 | Приходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средства која се исказују по фер вредности кроз биланс успеха |       | 2.000 |
| – за остварени добитак по уговору о замени каматних стопа са банком |     |     |                                                                                                                                     |       |       |

Као што се види, уговором о замени каматних стопа компанија А у првој години остварила је смањење расхода у билансу успеха за 2.000 динара, колико износи добитак по уговору на замени каматних стопа. У овом случају годишњи расход од 5.000 динара по основу каматних купона покривен је приходом у истом износу од 5.000 динара по уговору о замени каматних стопа, па ће стварни расходи које ће компанија имати у наредних 5 година по основу издате обвезнице са каматом од 5% бити обрачунати по променљивој каматној стопи годишњи ЕУРИБОР + 1%.

У овом примеру компанија А уговором о замени каматних стопа анулира фиксне расходе камата по

издатој обвезници које обрачунава по стопи од 5% са обрачунатим примањем од 5% по уговору о замени каматних стопа и прелази на тржишне услове плаћања камате по променљивој стопи ЕУРИБОР + 1%. На тај начин су расходи камата по фиксној стопи од 5% замењени расходима који се обрачунавају по тржишној стопи од 3%. Због тога ова заштита представља заштиту фер вредности.

**Пример 2 – Хеџинг фер вредности „непризнате чврсте обавезе“ која се плаћа у инострану валуту:**

У току 2022. године домаћа компанија „А“ доноси одлуку о реновирању једног од својих производних



погона и са добављачем из ЕУ закључује уговор о куповини опреме чија је фиксна цена 1.000.000 EUR. Испорука опреме биће 31. марта 2023. године, а плаћање по испостављеној факури 30. јуна 2023. године.

Компанија А констатује да у пословним књигама има евидентирано потраживање од купца које гласи на 1.000.000 EUR и дана 30. септембра 2022. године доноси одлуку да то потраживање означи као инструмент хеџинга у оквиру хеџинга фер вредности од валутног ризика „непризнате чврсте обавезе“ која ће настати по основу куповине опреме коју ће платити у еврима.

Компанија А процењује прописане критеријуме и закључује да ће однос заштите бити ефективан под критичним условима који се подударају са методом процене ефективности јер су критични услови инструмента заштите (потраживања од купца) и ставке хеџинга (будуће чврсте обавезе у иностраној валути према индодобављачу за опрему) која се штити иден-

тични (тј. иста је номинална вредност, исти датум, иста валута).<sup>6</sup>

У следећој табели приказани су претпостављени курсеве ЕУР/РСД који ће настати током хеџинг односа.

| Датум               | Спот курс валута     |
|---------------------|----------------------|
| 30. септембар 2022. | 1 ЕУР = 117,3491 RSD |
| 31. децембар 2022.  | 1 ЕУР = 117,3362 RSD |
| 31. март 2023.      | 1 ЕУР = 117,3225 RSD |
| 30. јун 2023.       | 1 ЕУР = 117,2915 RSD |

Следећа табела приказује промене вредности потраживања од купца и будуће непризнате чврсте обавезе изражених у EUR.

6 Ако су критични услови инструмента заштите и хеџиране ставке или заштићене предвиђене трансакције исти, субјект би могао закључити да се очекује да ће се промене у фер вредности или токовима готовине који се приписују ризику који се штити, у потпуности компензовати на почетку и у току трајања хеџинга.

| Датум               | Промене вредности спот курса EUR/RSD | Промена вредности потраживања | Промена вредности будуће обавезе |
|---------------------|--------------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|
| 30. септембар 2022. | –                                    | –                             | –                                |
| 31. децембар 2022.* | 0,0129                               | 12.900                        | 12.900                           |
| 31. март 2023.      | 0,0137                               | 13.700                        | 13.700                           |
| 30. јун 2023.       | 0,0310                               | 31.000                        | 31.000                           |

\* Промена курса израчуната је као разлика између текућег и претходног курса (117,3491 - 117,3362).

Опрема је примљена и активирана 30. јуна 2023. године. Питање је како ће компанија А третирати овај однос хеџинга?

#### Однос хеџинга

На дан 30. септембра 2022. године, када је донета одлука о одређивању потраживања као инструмента хеџинга, не врши се никакво евидентирање промене фер вредности „непризнате чврсте обавезе“ јер до тог

датума није било промена у спот курсевима од тренутка одређивања инструмента хеџинга.

Пошто однос хеџинга испуњава захтеве за примену метода критичног подударања услова за процену ефективности, и под претпоставком да је компанија А пратила однос хеџинга сваког квартала и није приметила никакве значајне промене, може се претпоставити да је однос хеџинга ефективан.

#### На дан биланса 31.12.2022. године на основу насталих промена извршиће се следећа књижења:

|                                                                                                        |     |     |                                                                                                                                      |        |        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 1)                                                                                                     | 586 |     | Расходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха | 12.900 |        |
|                                                                                                        |     | 206 | Купци у иностранству                                                                                                                 |        | 12.900 |
| – за евидентирање промене вредности потраживања од купаца у иностраној валути (инструмент хеџинга)     |     |     |                                                                                                                                      |        |        |
| 2)                                                                                                     | 238 |     | Потраживања по основу финансијских деривата                                                                                          | 12.900 |        |
|                                                                                                        |     | 686 | Приходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха |        | 12.900 |
| – за признавање промена „непризнате чврсте обавезе“ (ставка хеџинга) услед промена спот девизног курса |     |     |                                                                                                                                      |        |        |

**На дан 31. марта 2023. године компанија А је утврдила да је хеџинг и даље ефективан и на основу на-  
сталих промена у спот девизном курсу EUR/RSD извршила је следеће књижење:**

|                                                                                                            |     |     |                                                                                                                                      |             |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| 3)                                                                                                         | 586 |     | Расходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха | 13.700      |             |
|                                                                                                            |     | 206 | Купци у иностранству                                                                                                                 |             | 13.700      |
| – за евидентирање промене вредности потраживања од купаца у иностранству (инструмент хеџинга)              |     |     |                                                                                                                                      |             |             |
| 4)                                                                                                         | 238 |     | Потраживања по основу финансијских деривата                                                                                          | 13.700      |             |
|                                                                                                            |     | 686 | Приходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха |             | 13.700      |
| – за признавање промена „непризнате чврсте обавезе“ (заштићена ставка) услед промена спот девизног курса   |     |     |                                                                                                                                      |             |             |
| 5)                                                                                                         | 027 |     | Некретнине, постројења и опрема у припреми                                                                                           | 117.349.100 |             |
|                                                                                                            |     | 238 | Потраживања по основу финансијских деривата (12.900 + 13.700)                                                                        |             | 26.600      |
|                                                                                                            |     | 436 | Добављачи у иностранству                                                                                                             |             | 117.322.500 |
| – за примљену опрему 31. марта 2023. године и припадајуће обавезе по спот курсу од 31. марта 2023. године. |     |     |                                                                                                                                      |             |             |

**За обавезе које доспевају и које се измирују 30. јуна 2023. године компанија А извршиће следеће књи-  
жење:**

|                                                                                                                     |     |     |                                                                                                                                      |             |             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| 6)                                                                                                                  | 586 |     | Расходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха | 31.000      |             |
|                                                                                                                     |     | 205 | Купци у иностранству                                                                                                                 |             | 31.000      |
| – за евидентирање промене вредности потраживања од купаца у иностранству у истој ставци као и зашти-<br>ћена ставка |     |     |                                                                                                                                      |             |             |
| 7)                                                                                                                  | 436 |     | Добављачи у иностранству                                                                                                             | 31.000      |             |
|                                                                                                                     |     | 686 | Приходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха |             | 31.000      |
| – за признавање негативних курсних разлика по основу промена спот курса EUR/RSD                                     |     |     |                                                                                                                                      |             |             |
| 8)                                                                                                                  | 436 |     | Добављачи у иностранству (117.322.500 – 31.000)                                                                                      | 117.291.500 |             |
|                                                                                                                     |     | 244 | Девизни рачун (117.2915 x 1.000.000)                                                                                                 | 117.291.500 |             |
|                                                                                                                     |     | 244 | Девизни рачун                                                                                                                        |             | 117.291.500 |
|                                                                                                                     |     | 205 | Купци у иностранству                                                                                                                 |             | 117.291.500 |
| – за евидентирање измирења обавезе према инодобављачу и наплате потраживања купаца на дан 30. јуна<br>2023. године  |     |     |                                                                                                                                      |             |             |

У овом односу хеџинга фер вредности расходи и приходи по основу инструмента хеџинга и ставке хеџинга исказују се у истом периоду и не одражавају се на висину добити јер су износи једнаки и након стицања основног средства које је предмет заштите укључени су у његову набавну вредност.

Параграфом 6.5.8(б) МСФИ 9, прописано је када је ставка хеџинга „непризната чврста обавеза“ (или њена компонента), кумулативна промена фер вредности ставке хеџинга након њеног означавања признаје се као средство или обавеза са одговарајућим добитком или губитком признатим у билансу успеха.

Када је ставка хеџинга у хеџингу фер вредности утврђена обавеза (или њена компонента) за стицање средства или преузимање обавезе, почетна књиговод-ствена вредност средства или обавезе која је резултат

испуњавања утврђене обавезе од стране ентитета, кори-гује се како би укључивала кумулативну промену фер вредности ставке хеџинга која је била призната у извештају о финансијској позицији.

Свако кориговање које се признаје као средство треба да се амортизује у билансу успеха или одмери по амортизованој вредности. Амортизација може да почне чим дође до кориговања и треба да почне најка-сније када ставка хеџинга престане да буде коригована за добитке и губитке од хеџинга.

#### 4. Хеџинг токова готовине

Хеџинг токова готовине је заштита од изложе-ности **варијабилности токова готовине** која се може приписати одређеном ризику повезаном са свим или

неким компонентама признатог средства или обавезе или веома вероватне предвиђене трансакције, и може утицати на добитак или губитак.

Дакле, у питању је нека „промењива ставка“ коју имамо у билансу, по основу које можемо имати мање приливе новца или веће одливе новца у будућности него сада. Под претпоставком да заштита токова готовине испуњава све критеријуме рачуноводства хеџинга, поступак заштите спроводи се у следећим корацима:

– **Корак 1:** Треба утврдити добитак или губитак инструмента хеџинга и ставке хеџинга на датум извештавања;

– **Корак 2:** Израчунати ефективне и неэффективне делове добитка или губитка на инструменту хеџинга;

– **Корак 3:** Признати ефективни део добитка или губитка на инструменту хеџинга у осталом укупном резултату (ОУР). Ова ставка у ОУР приказје се као „резерва за хеџинг токова готовине“ (Cash flow hedge reserve);

– **Корак 4:** Признати неэффективни део добитка или губитка на инструменту хеџинга у добитку или губитку у билансу успеха.

– **Корак 5:** Поступа се са „резервом за хеџинг токова готовине“ у зависности од исхода рачуноводства хеџинга токова готовине у складу са параграфима 6.5.11 и 6.5.12 МСФИ 9.

**Хеџинг токова готовине** који испуњава критеријуме за квалификовање рачуноводствено се обухвата као што следи:

| Опис промене                                      | Рачуни који дугују                                                                              | Рачуни који потражују                                                                                    |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Губитак на инструменту хеџинга – ефективни део    | Резерва за хеџинг новчаних токова признаје се у оквиру осталог укупног резултата (рачун 336)    | Финансијске обавезе по основу инструмената заштите (рачун 428 – обавезе по основу финансијских деривата) |
| Губитак на инструменту хеџинга – неэффективни део | Одговарајући рачун групе 58 у билансу успеха за неэффективни део губитка на инструменту заштите | Финансијске обавезе по основу инструмената заштите (рачун 428 – обавезе по основу финансијских деривата) |
| ИЛИ                                               |                                                                                                 |                                                                                                          |
| Добитак на инструменту хеџинга – ефективни део    | Рачун 238 или други рачун на којем се исказује финансијска имовина у билансу стања              | Резерва за хеџинг новчаних токова признаје се у оквиру осталог укупног резултата (рачун 336)             |
| Добитак на инструменту хеџинга – неэффективан део | Рачун 238 или други рачун на којем се исказује финансијска имовина у билансу стања              | Одговарајући рачун групе 68 у билансу успеха за неэффективни део добитка на инструменту заштите          |

Као што је приказано, код хеџинга токова готовине у фокусу је инструмент хеџинга, док се хеџирана ставка чак и не обухвата, што је потпуно друкчије у односу на хеџинг фер вредности.

### Пример 3 – Хеџинг токова готовине:

Компанија Б је 1. октобра 2022. године закључила уговор са компанијом из САД о испорукама робе у вредности од 100.000 USD месечно у наредних 6 месеци. Међутим, компанија Б узима у обзир промене девизног курса и доноси одлуку да штити своја будућа

потраживања од девизног ризика путем терминског уговора који закључује са банком, којим је предвиђено да компанија Б по истеку наредних 6 месеци банци прода 600.000 долара, остварених извозом у САД, по сада утврђеном терминском курсу размене USD/RSD који износи 119,3500 RSD за 1 долар. На крају првог месеца компанија Б наплатила је извезену робу у износу од 100.000 USD када је спот курс USD/RSD био 119,8500 USD/RSD.

На крају првог месеца након наплате потраживања и продаје приспелих девиза банци, компанија Б врши следећа књижења.

|                                                                              |     |     |                                                                                                                   |            |            |
|------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| 1)                                                                           | 244 |     | Девизни рачун                                                                                                     | 11.985.000 |            |
|                                                                              |     | 436 | Добављачи у иностранству                                                                                          |            | 11.985.000 |
| – за наплаћено потраживање од инодобављача за продату робу                   |     |     |                                                                                                                   |            |            |
| 2)                                                                           | 336 |     | Добици или губици по основу инструмената заштите (хеџинга) ризика новчаног тока (100.000 x (119,8500 – 119,3500)) | 50.000     |            |
|                                                                              |     | 428 | Обавезе по основу финансијских деривата (будућа чврста обавеза продаје девиза банци)                              |            | 50.000     |
| – за обрачун разлике између спот курса и терминског курса по форвард уговору |     |     |                                                                                                                   |            |            |

Претпоставимо да је спот и термински курс остао исти у периоду од 6 месеци трајања хеџинг односа компаније Б и да је након наплате последње испоруке

робе компанија Б продала банци 600.000 USD по уговореном спот курсу. Након продаје уговореног износа девиза компанија Б спроводи следеће књижење:

|                                                                              |     |     |                                                                                 |            |            |
|------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|---------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| 3)                                                                           | 241 |     | Текући рачун (600.000 x 119,8500)                                               | 71.910.000 |            |
|                                                                              |     | 244 | Девизни рачун                                                                   |            | 71.910.000 |
| – продаја девиза банци по спот курсу на дан продаје                          |     |     |                                                                                 |            |            |
| 4)                                                                           | 563 |     | Негативне курсне разлике (600.000 x (119,8500 – 119,3500))                      | 300.000    |            |
|                                                                              |     | 336 | Добици или губици по основу инструмената заштите (хеџинга) ризика новчаног тока |            | 300.000    |
| – за пренос добитка или губитка из осталог укупног резултата у буланс успеха |     |     |                                                                                 |            |            |

У току хеџинг односа који је трајао 6 месеци промене фер вредности терминског уговора које су обрачунате на основу промене терминског и спот курса USD/RSD евидентирани су у осталом укупном резултату у оквиру капитала, а касније након стварне продаје се преносе као добитак или губитак у биланс успеха. Овај хеџинг однос заштите новчаних токова у току трајања односа хеџинга расходе и приходе признаје у осталом укупном резултату, што је посебно значајно када се у току трајања хеџинга састављају финансијски извештаји, а по завршетку односа хеџинга ефекти се укључују у биланс успеха.

#### Пример 4 – Хеџинг девизних токова готовине:

Компаније А која производи амбалажу почетком 2022. године одлучује да у наредној години отпочне са производњом новог производа, за који планира набавку значајне количине сировина у јулу 2023. године. На основу плана производње и цена које индустријски тренутно наплаћује, планирана је набавка 100.000 јединица сировине по цени од 10 евра по јединици које треба да се испоруче **31.07.2023. године**. Очекује се да ће фактура бити плаћена 30.09.2023. године у еврима.

У текућој години, **тј. 1.07.2022. године компанија А одлучује да заштити девизни ризик** који ће настати из флукуације курсева евра и динара по основу планиране вероватне куповине сировина за планирану производњу у наредној години. У том смислу компанија А склапа термински (форвард) уговор са банком о куповини евра (EUR) за динаре (RSD) по којем ће се **размена валута извршити 30.09.2023.**

**године** на будући датум када дође до плаћања купљене сировине.

Подаци из форвард уговора у страни валути који је закључен у циљу заштите од врло вероватне предвиђене куповине сировине су следећи:

| Опис трансакције                            | Термински (форвард) уговор |
|---------------------------------------------|----------------------------|
| Износ EUR који се купују                    | 1.000.000 EUR              |
| Извршена цена у RSD                         | 116.896.700 RSD            |
| Термински (форвард) курс на почетку хеџинга | 1 EUR = 116,8967 RSD       |
| Спот курс на почетку хеџинга                | 1 EUR = 117,3909 RSD       |
| Спот компонента на почетку                  | 117.390.900 RSD            |
| Датум почетка                               | 1.07.2022.                 |
| Рок доспећа плаћања                         | 30.9.2023                  |

Девизни курсеви и каматне стопе на кључне датуме током трајања хеџинга су:<sup>7</sup>

<sup>7</sup> У тренутку склапања форвард уговора за будућу куповину девиза, постоји разлика између спот и форвард девизног курса. Форвард или термински курс може бити мањи или већи од промтпног (spot) курса, а то зависи од процене банке како предвиђа будуће кретање девизног курса, односно да ли се у будућности очекује јачање или слабење валуте. Иако склапање форвард уговора носи са собом ризик погрешне процене будућег девизног курса, и самим тим настанак потенцијалних губитака за стране које у њему учествују, подаци са девизног тржишта показују да се на дневном глобалном нивоу обави значајан промет чистих форвард трансакција (односно оних трансакција које нису у оквиру своп аранжмана). Форвард девизно тржиште је врло битно за смањење ризика који произлазе из промене девизног курса приликом увоза, извоза, позајмљивања или инвестирања на међународном нивоу.

| Опис                    | 1.07.2022. | 31.12.2022. | 31.07.2023. | 30.09.2023. |
|-------------------------|------------|-------------|-------------|-------------|
| EUR/RSD спот курс       | 117,3909   | 117,4302    | 117,5805    | 118,1015    |
| EUR/RSD термински курс* | 116,8967   | 117,2157    | 117,5024    | 118,1015    |
| Каматне стопе за EUR    | 3,10%      | 3,15%       | 3,50%       | 3,80%       |
| Каматне стопе за RSD    | 2,75%      | 2,90%       | 3,10%       | 3,15%       |
| EUR дисконтна стопа**   | 0,9626     | 0,9771      | 0,9943      | 1,0000      |
| RSD дисконтна стопа     | 0,9667     | 0,9788      | 0,9949      | 1,0000      |

\* За термински рок који доспева 30.09.2023. године.

\*\* Дисконтне стопе израчунате су на основу годишњих каматних стопа применом формуле  $[1/(1+\text{каматна стопа})^{(\text{стварни број дана}/365)}]$ . За EUR дисконтни фактор на дан 1.07.2022. године износи  $(1/(1,031)^{(456/365)}) = 0,9626$ . На исти начин израчунати су и остали дисконтни фактори.



На дан закључења терминског уговора 1.07.2022. године за будућу куповину девиза важећи спот курс EUR/RSD износио је 117,3909 (у примеру је то средњи курс НБС), а просечна камата на кредите у EUR била је 3,1% а на кредите у RSD 2,75%. На основу тих података израчунат је термински курс EUR/RSD који износи 116,8967. Термински курс EUR/RSD израчунат је на следећи начин:

$$T = C \times [(1 + (k_2 \times d) / 365) / (1 + (k_1 \times d) / 365)] = 117,3909 \times [(1 + (2,75\% \times 456) / 365) / [(1 + (3,1\% \times 456) / 360)] = 117,3909 \times 0,9957904 = 116,8967^8$$

На исти начин израчунати су и остали темински курсеви за кључне датуме трајања хеџинга. Темински курсеви који су одређени уговором су фиксни и не могу се мењати у периоду трајања терминског уговора. Промптни спот курс EUR/RSD је тржишни курс који је важио на датум закључења терминског уговора 1.07.2022. године, док су спот курсеви EUR/RSD тржишни курсеви који се мењају према тржишним условима. У овом примеру спот курсеви EUR/RSD су претпостављени тржишни курсеви који ће бити остварени на одређени кључни датум трајања терминског уговора до 30.09.2023. године. Због тога су само промене у спот курсу терминског уговора означене као инструмент хеџинга предвиђене куповине репродукционог материјала идентификоване као заштићена ставка.

*Стратегије управљања девизним ризиком компаније А*

Функционална валута компаније А је RSD (динар). Компанија А је изложена девизном ризику при куповини и продаји девиза које су деноминирани у валути која није динар. Стога постоји реалан ризик да ће кретања девизних курсева утицати и на њен нето приход и на финансијску позицију, изражену у динарима. Изложеност компаније А ризику у инострану валути произилази из:

- велике вероватноће настанка прогнозиране трансакције (продаје/куповине) деноминираних у страним валутама;

- чврсте обавезе по основу прогнозиране набавке материјала који се плаћа у инострану валути; и

- монетарне ставке (углавном обавезе према добављачима и потраживања од купаца) деноминираних у страним валутама.

Политика компаније А је да заштити сав материјални девизни ризик повезан са веома вероватним прогнозираним трансакцијама, чврстим обавезама и монетарним ставкама деноминираним у страним валутама од промена релевантног спот курса.

#### *Однос хеџинга*

Само спот елемент терминског уговора је одређен као инструмент заштите и стога је само спот компонента укључена у однос заштите (тј. термински

курсеве EUR/RSD се искључују из односа заштите и признају у осталом укупном резултату).

Да би се ускладила са политиком управљања ризиком, коефицијент заштите се заснива на терминском уговору са номиналним износом од 1.000.000 EUR за куповину 100.000 јединица материјала са очекиваном набавном ценом од 1.000.000 EUR. Ово резултира односом хеџинга од 1:1 или 100%.

У овом примеру коефицијент ефективности хеџинга је 1:1, али у неким случајевима неће бити могуће купити савршен инструмент хеџинга – на пример, термински уговор може имати незнатно другачији термин или датум доспећа. На пример, када се пресудни услови (као што су номинални износ, доспеће и основе) инструмента хеџинга и ставке хеџинга подударају или су веома блиски, може се закључити на основу квалитативне процене тих пресудних услова да инструмент хеџинга и ставка хеџинга имају вредности које се у начелу крећу у супротном смеру због истог ризика и да стога постоји економска веза између ставке хеџинга и инструмента хеџинга (видети параграфе Б6.4.4-Б6.4.6 МСФИ 9).

#### *Документација о хеџингу*

На почетку успостављања хеџинг односа, субјект треба да формално документује однос хеџинга укључујући:

- Циљ и стратегију управљања ризиком;
- Идентификацију инструмента хеџинга, хеџиране ставке, природе ризика који се штити (изложеност ЕУР/РСД спот) и потенцијалних извора неефективности; и
- Опис начина на који ће менаџмент проценити да ли однос заштите испуњава захтеве ефективности заштите, укључујући: (а) да постоји економски однос између хеџиране ставке и инструмента заштите; (б) да кредитни ризик не доминира променама вредности које су резултат економског односа; и (ц) коефицијент хеџинга у односу заштите је исти као и количина заштићене ставке и инструмента заштите који субјект заправо користи у сврхе заштите.

#### *Ефективност хеџинга*

Компанија А треба да континуирано процењује да ли однос хеџинга испуњава захтеве ефективности. Она треба да врши текућу процену на сваки извештајни датум или након значајне промене околности које утичу на захтеве ефективности хеџинга, шта год наступи прво.

У документацији хеџинга, субјект ће на основу квалитативне процене тих критичних термина показати да **постоји економски однос, што значи да инструмент хеџинга и заштићена ставка имају вредности које ће се генерално кретати у супротним смеровима због истог ризика.**

#### ***Поступање на датум почетка хеџинга 1. јул 2022. године***

На дан почетка терминског уговора о будућој куповини 1.000.000 евра нема никаквог књижења у рачуноводству јер је фер вредност терминског (форвард) уговора нула, као што је приказано у следећој табели.

8 Символи у наведеној формули имају следећа значења: Т – термински (форвард) курс; С – текући спот курс;  $k_1$  – каматна стопа на страну валуту;  $k_2$  – каматна стопа на динаре;  $d$  – рочност трансакције у данима.

|                                                  |               |
|--------------------------------------------------|---------------|
| Дериват на дан 1.07.2022.                        | –             |
| Номинални износ у EUR                            | 1.000.000     |
| Термински (форвард) курс                         | 116,8967      |
| А) Противвредност на основу датума процене (RSD) | 116.896.700   |
| Б) Уговорени износ (RSD)                         | (116.896.700) |
| Укупно (А + Б)                                   | 0             |
| Дисконтни фактор                                 | 0,9667        |
| Фер вредност деривата у EUR                      | 0             |

**Поступање на датум биланса 31. децембар 2022. године**

На датум финансијског извештавања 31.12.2022. године хеџинг компаније А наставља да испуњава

услове ефективности, будући да се није десила никаква промена у односу хеџинга или коефицијента заштите (нема промена у датуму предвиђене трансакције, у номиналном износу, у кредитном ризику уговорних страна, и нема промена извора неефективности). Велика је вероватноћа да ће се прогнозирана трансакција догодити.

**Закључак:** Захтеви ефективности хеџинга су испуњени.

*Предвиђена фер вредност*

Сви критеријуми за рачуноводство хеџинга су испуњени за период завршен 31.12.2022. године па се заштита токова готовине може применити.

| Дериват на дан 31.12.2022.              | Дериват на дан 31.12.2022                                        |
|-----------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| Потпуна фер вредност                    | Промена фер вредности која се може приписати спот компоненти     |
| Номинални износ у EUR 1.000.000         | Номинални износ у EUR 1.000.000                                  |
| Форвард курс на датум процене 117,2157  | Спот курс на датум процене 117,4302                              |
| EUR еквивалент (А) 117.215.700 РСД      | Спот компонента на датум процене (А) 117.430.200 RSD             |
| Уговорени износ у (Б) (116.896.700) RSD | Спот компонента на почетку (Б) 117.390.900 RSD                   |
| Укупно (А+Б) 319.000 RSD                | Разлика (А-Б) 39.300 RSD                                         |
| Дисконтни фактор за EUR 0,9667          | Дисконтни фактор за EUR 0,9667                                   |
| Фер вредност деривата 308.377 RSD       | Садашња вредност промене спот компоненте <sup>9</sup> 37.991 RSD |

<sup>9</sup> Ово је један прихватљив метод за одређивање промене фер вредности која се може приписати спот компоненти, али могу бити и други прихватљиви приступи, на пример израчунавање дисконтоване спот вредности на почетку за оба деривата и хеџирана ставка и затим мерење кретања тих вредности током времена.

Други ризици осим девизног ризика, укључујући кредитни ризик по основу обезвређења занемарени су у сврху поједностављења.

Због тога се претпоставља да је садашња вредност спот компоненте иста као фер вредност хипотетичког деривата за потребе тестирања ефективности и да нема неефективности за евидентирање у билансу успеха. У МСФИ 9 се наводи да хипотетички дериват не може укључити ништа што није у заштићеној ставци, као што је кредитни ризик.

| Дериват на дан 31.12.2022. године            | Износ   |
|----------------------------------------------|---------|
| Термински подаци                             |         |
| Промена пуне фер вредности (ФВ)              | 308.377 |
| Промена ФВ која се може приписати спот курсу | 37.991  |
| Промена вредности терминских поена           | 270.386 |

**На дан биланса 31.12.2022. године извршиће се следеће књижење:**

|                                                                    |     |      |                                                                                                                |         |         |
|--------------------------------------------------------------------|-----|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1)                                                                 | 238 |      | Потраживања по основу финансијских деривата                                                                    | 308.377 |         |
|                                                                    |     | 3360 | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – резерва за заштиту од ризика |         | 37.991  |
|                                                                    |     | 3361 | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – термински (форвард) елемент  |         | 270.386 |
| – заштита новчаног тока – промена фер вредности терминског уговора |     |      |                                                                                                                |         |         |

**У случају када субјект искључи терминске поене из односа хеџинга и не примењује рачуноводство хеџинга, књижење би било следеће:**

|                                                                    |     |      |                                                                                                                                      |         |         |
|--------------------------------------------------------------------|-----|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1)                                                                 | 238 |      | Потраживања по основу финансијских деривата                                                                                          | 308.377 |         |
|                                                                    |     | 3360 | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – резерва за заштиту од ризика                       |         | 37.991  |
|                                                                    |     | 686  | Приходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха |         | 270.386 |
| – заштита новчаног тока – промена фер вредности терминског уговора |     |      |                                                                                                                                      |         |         |

**Поступање на датум 31.07.2023. године**

Хеџинг наставља да испуњава услове ефективности, будући да се није десила никаква промена у односу хеџинга или коефицијента заштите (без промене у датуму предвиђене трансакције, у номиналном износу,

у кредитном ризику уговорних страна и изворима неефективности). Постоји велика вероватноћа да ће се прогнозирана трансакција догодити.

**Закључак:** Захтеви ефективности хеџинга су испуњени.

**Признање навабљеног материјала**

|                                                                       |     |                          |             |             |
|-----------------------------------------------------------------------|-----|--------------------------|-------------|-------------|
| 1)                                                                    | 101 | Материјал                | 117.580.500 |             |
|                                                                       | 436 | Добављачи у иностранству |             | 117.580.500 |
| – увоз материјала за 1.000.000 EUR по спот девизном курсу од 117,5805 |     |                          |             |             |

Обавеза према инодобављачу признаје се по номиналној вредности јер спада у краткорочне обавезе које не садрже компоненту финансирања.

**Фер вредност деривата (форвард уговора)**

Сви критеријуми за рачуноводство хеџинга су испуњени за период који се завршио 31.07.2023. Због тога се може применити рачуноводство заштите токова готовине.

| Дериват на 31.07.2023                   | Дериват на 31.07.2023                            |
|-----------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Пуна фер вредност                       | Промена спот компоненте                          |
| Номинални износ у EUR 1.000.000         | Номинални износ у EUR 1.000.000 EUR              |
| Форвард курс на датум процене 117,5024  | Спот курс на датум процене 117,5805              |
| RSD еквивалент (A) 117.502.400          | Спот компонента на датум процене (A) 117.580.500 |
| Уговорени износ у RSD (Б) (116.896.700) | Спот компонента на почетку (Б) 117.390.900       |
| Укупно (А – Б) 605.700                  | Разлика (А-Б) 189.600                            |
| Дисконтни фактор RSD 0,9949             | Дисконтни фактор RSD 0,9949                      |
| Фер вредност деривата 602.611           | Садашња вредност промена спот компоненте 188.633 |

| Дериват на дан 31.07.2023.                                    | Износ     |
|---------------------------------------------------------------|-----------|
| Форвард поени                                                 |           |
| Промена пуне фер вредности (ФВ) 308.377 – 602.611 =           | (294.234) |
| Промена ФВ која се може приписати спот 37.991 – 188.633 =     | (150.642) |
| Промена терминске вредности                                   | (143.592) |
| Кумулативна промена терминске вредности 270.386 – (143.592) = | 413.978   |

**Књижење промена фер вредности деривата:**

|                                                                    |      |                                                                                                                |         |         |
|--------------------------------------------------------------------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1)                                                                 | 238  | Потраживања по основу финансијских деривата                                                                    | 294.234 |         |
|                                                                    | 3360 | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – резерва за заштиту од ризика |         | 150.642 |
|                                                                    | 3361 | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – термински (форвард) елемент  |         | 143.592 |
| – заштита новчаног тока – промена фер вредности терминског уговора |      |                                                                                                                |         |         |

**У случају када субјект искључи терминске поене из односа хеџинга и не примењује рачуноводство хеџинга, књижење би било следеће:**

|                                                                    |      |                                                                                                                                                          |         |  |
|--------------------------------------------------------------------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|--|
| 1)                                                                 | 238  | Потраживања по основу финансијских деривата                                                                                                              | 294.234 |  |
|                                                                    | 3360 | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – резерва за заштиту од ризика                                           | 150.642 |  |
|                                                                    | 586  | Расходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха – Термински елемент | 143.592 |  |
| – заштита новчаног тока – промена фер вредности терминског уговора |      |                                                                                                                                                          |         |  |

**Утврђивање набавне вредности залиха материјала**

Губитак по основу деривата хеџинга у вези са променама преовлађујућих спот стопа и салдо резерви за хеџинг токова готовине је укључен у књиговодствену вредност набављених залиха. Усклађивање основице утиче на добит или губитак од продаје робе која садржи заштићене ставке (сировине) или на умањење вредности залиха.

|                                                                                                                                                         |      |     |                                                                                                                |         |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1)                                                                                                                                                      |      | 101 | Материјал                                                                                                      |         | 188.633 |
|                                                                                                                                                         | 3360 |     | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – резерва за заштиту од ризика | 188.633 |         |
|                                                                                                                                                         | 3361 |     | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – термински (форвард) елемент  | 413.978 |         |
|                                                                                                                                                         |      | 101 | Материјал                                                                                                      |         | 413.978 |
| – усклађивање основе за залихе које је набавила компанија А. Термински бодови се уклањају из капитала и укључују у цену залиха као заштиту трансакције. |      |     |                                                                                                                |         |         |

МСФИ 9 захтева да се основно прилагођавање примењује када се хеџинг односи на трансакцију која резултира признавањем нефинансијске имовине или нефинансијске обавезе, као што је овде случај са признавањем залиха материјала.

Износ у добитку или губитку резерви за заштиту од ризика у односу на било каква кретања фер вредности терминског елемента претходно одложеног у

капиталу преко осталог укупног резултата се такође преноси директно у залихе.

**Поступање на датум 30.09.2023. године**

Обавезе према добављачима су монетарна ставка деноминирана у страном валути која се мора поново прерачунати по спот курсу према МРС 21, при чему се добитак или губитак од курсне разлике признаје у билансу успеха. Обрачун добитка или губитка је следећи:

|                                                                 |             |
|-----------------------------------------------------------------|-------------|
| Обавезе према добављачима прерачунате на дан 31.07. на 117,5805 | 117.580.500 |
| Обавезе према добављачима прерачунате на дан 30.09. на 118,1015 | 118.101.500 |
| Губитак од курсних разлика које се признаје у билансу успеха    | (521.000)   |

**Књижење у рачуноводству је:**

|                                                               |     |     |                          |         |         |
|---------------------------------------------------------------|-----|-----|--------------------------|---------|---------|
| 1)                                                            | 563 |     | Негативне курсне разлике | 521.000 |         |
|                                                               |     | 436 | Добављачи у иностранству |         | 521.000 |
| – усклађивање обавеза према добављачима за промене спот курса |     |     |                          |         |         |

**Признавање промене фер вредности деривата**

| Дериват на 30.09.2023.                      | Дериват на 30.09.2023.                               |
|---------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| Пуна фер вредност                           | Промена спот компоненте                              |
| Номинални износ у EUR 1.000.000             | Номинални износ у EUR 1.000.000                      |
| Форвард курс на датум процене 118,1015      | Спот курс на датум процене 118,1015                  |
| (А) РСД еквивалент 118.101.500 RSD          | Спот компонента на датум процене (А) 118.101.500 RSD |
| (Б) Уговорени износ у RSD (116.896.700) RSD | Спот компонента на почетку (Б) 117.390.900 RSD       |
| Укупно (А+Б) (1.204.800) RSD                | Разлика (А-Б) 710.600                                |
| Дисконтни фактор 1 RSD                      | Фактор попушта 1 RSD                                 |
| ФВ деривата (1.204.800) RSD                 | ПВ промена спот компоненте 710.600 RSD               |

**Дериват на дан 30.09.2023.**

Термински поени (форвард)

|                                                                 |             |
|-----------------------------------------------------------------|-------------|
| Промена пуне фер вредности (ФВ) (1.204.800) – 602.611           | (602.189)   |
| Промена ФВ која се може приписати спот 710.600 – 188.633        | (899.233)   |
| Промена терминске вредности                                     | (1.501.422) |
| Кумулативна промена терминске вредности (413.978 – (1.501.422)) | (1.915.400) |



**У рачуноводству се врши следеће књижење:**

|                                                                    |      |      |                                                                                                                |         |           |
|--------------------------------------------------------------------|------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-----------|
| 1)                                                                 | 238  |      | Потраживања по основу финансијских деривата                                                                    | 602.189 |           |
|                                                                    | 3360 |      | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – резерва за заштиту од ризика | 899.233 |           |
|                                                                    |      | 3361 | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – термински (форвард) елемент  |         | 1.501.422 |
| – заштита новчаног тока – промена фер вредности терминског уговора |      |      |                                                                                                                |         |           |

**Пренос резерви за заштиту од ризика**

**Рачуноводствени пренос резерви за заштиту од ризика из осталог укупног резултата у биланс успеха књижи се на следећи начин:**

|                                                                                    |      |      |                                                                                                                                                          |           |           |
|------------------------------------------------------------------------------------|------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 2)                                                                                 |      | 3360 | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – резерва за заштиту од ризика                                           |           | 899.233   |
|                                                                                    | 563  |      | Негативне курсне разлике                                                                                                                                 | 899.233   |           |
|                                                                                    |      | 686  | Приходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз Биланс успеха – Термински елемент |           | 1.501.422 |
|                                                                                    | 3361 |      | Добици или губици по основу инструмената заштите ризика (хеџинга) новчаног тока – термински (форвард) елемент                                            | 1.501.422 |           |
| – пренос резерви за заштиту од ризика из осталог укупног резултата у биланс успеха |      |      |                                                                                                                                                          |           |           |

**Поравнање (закључак) хеџинга токова готовине**

Према условима терминског уговора компанија А прима 1.000.000 EUR по курсу од 116,8967 (116.896.700 RSD) и плаћа 118.101.500 динара. Разлика је фер вредност деривата 1.204.800 динара.

**Књижење у рачуноводству је следеће:**

|                                                  |     |     |                                             |             |             |
|--------------------------------------------------|-----|-----|---------------------------------------------|-------------|-------------|
| 1)                                               | 244 |     | Девизни рачун                               | 118.101.500 |             |
|                                                  |     | 241 | Текући рачун                                |             | 116.896.700 |
|                                                  |     | 238 | Потраживање по основу финансијских деривата |             | 1.204.800   |
| – за куповину девиза и поравнање рачуна деривата |     |     |                                             |             |             |

**Плаћање обавезе инодобављачу**

|                                |     |     |                          |             |             |
|--------------------------------|-----|-----|--------------------------|-------------|-------------|
| 1)                             | 436 |     | Добављачи у иностранству | 118.101.500 |             |
|                                |     | 244 | Девизни рачун            |             | 118.101.500 |
| – плаћање обавеза инодобављачу |     |     |                          |             |             |

**Ефекти књижења хеџинга**

Резултат који је постигнут применом рачуноводства хеџинга односи се на:

1) Залихе су признате у износу 116.977.889 динара, што је проматна цена на дан 31. јула 2022. године (117.580.500 динара), минус промена дисконтваног спота од почетка хеџинга (413.978 динара) и минус кретање фер вредности терминског елемента до признавања залиха (188.633 динара).

2) Нето исплаћена готовина износи 116.896.700 динара, што је противвредност 1.000.000 евра по терминском (заштићеном) курсу од 116,8967 евра за 1 динар.

3) Добит или губитак у билансу успеха обухвата следеће износе:

– као негативне курсне разлике исказан је износ од 1.420.233 динара који се састоји од 521.000 динара и 899.233 динара промена спот курса евра на дан 31.07 и 30.09;

– као приход у билансу успеха признат је износ од 1.501.422 динара који је пренет из осталог укупног резултата и представља промену терминске вредности форвард деривата.

**5. Хеџинг нето инвестиције у инострано пословање**

Многи субјекти који састављају финансијске извештаје имају инвестиције у инострано пословање које обављају преко зависних субјеката, придружених субјеката, заједничких подухвата или огранака. МРС 21 – *Ефекти промена курсева страних валута*, захтева да субјект одреди за функционалну валуту сваке од својих пословних операција валуту примарног економског окружења те операције. Приликом преношења резултата и финансијске позиције иностраног пословања у валуту за презентацију, од субјекта се захтева да призна курсне разлике у укупном осталом резултату док не отуђи инострано пословање.

Рачуноводство хеџинга за ризик стране валуте до којег долази због нето инвестиције у инострано пословање примењује се само ако је нето имовина тог иностраног пословања укључена у финансијске извештаје.<sup>10</sup> Ставка која се хеџингом штити од ризика стране валуте до којег долази због нето инвестиције у инострано пословање представља износ нето имовине једнак или мањи од књиговодствене вредности нето имовине у иностраном пословању.

МСФИ 9 захтева означавање прикладне ставке хеџинга и прикладних инструмената хеџинга у односу рачуноводства хеџинга. Ако постоји означени однос хеџинга, у случају хеџинга нето инвестиције, добитак или губитак од инструмента хеџинга за који је установљено да представља ефективан хеџинг нето инвестиције признаје се као део укупног осталог резултата и укључује се заједно са курсним разликама до којих долази приликом превођења резултата и финансијске позиције иностраног пословања.

МСФИ 9 омогућава субјекту да означи финансијски инструмент који може бити дериватни или недериватни (или може да представља комбинацију дериватног и недериватног финансијског инструмента) као инструмент хеџинга за заштиту од ризика стране валуте. Детаљно упутство о томе где се унутар групе могу држати инструменти хеџинга који представљају хеџинг иностраног пословања, како би се квалификовали за рачуноводство хеџинга дато је у **IFRIC Тумачењу 16 Хеџинг нето инвестиција у иностраном пословању**, које примењују субјекти који примењују МСФИ 9, МРС 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* и МРС 21 – *Ефекти промена курсева страних валута*.

Хеџинг нето инвестиције у инострано пословање, укључујући и хеџинг монетарне ставке који се рачуноводствено обухвата као део нето инвестиције (видети МРС 21), треба да се рачуноводствено обухвата слично хеџингу токова готовине:

<sup>10</sup> Ово је случај са консолидованим финансијским извештајима, финансијским извештајима у којима се инвестиције као што су придружени ентитети или заједнички подухвати рачуноводствено обухватају применом метода удела, и финансијским извештајима који обухватају огранке или заједничка пословања, у складу са дефиницијом у IFRS 11 *Заједнички аранжмани*.

(а) део добитка или губитка од инструмента хеџинга који је одређен да буде ефективни хеџинг треба да се признаје у укупном осталом резултату (видети параграф 6.5.11); и

(б) неефективан део треба да се признаје у билансу успеха.

Кумулативни добитак или губитак од инструмента хеџинга који се односи на ефективан део хеџинга који је акумулиран у резервама за превођење стране валуте треба да се признаје у билансу успеха, као рекласификација услед кориговања (видети МРС 1) у складу са параграфима 48-49 МРС 21 после отуђења или периодичног отуђења иностраног пословања.

#### Пример 5 – Хеџинг нето улагања у инострано пословање:

Овај пример идентификује прихватљиви заштићени ризик у консолидованим финансијским извештајима матичног предузећа А. Изложености које настају између било којег матичног друштва и његовог нето улагања у инострано пословање могу се означити као заштићени ризик.

Матично предузеће А чија је функционална валута динар (RSD) има 100% удела у зависном друштву Б из САД, чија је функционална амерички долар (USD).

Изложеност ризицима који настају између матичног предузећа А и његовог нето улагања у инострано пословање могу се означити као заштићени ризик, и то као изложеност ризику између предузећа А (RSD) и предузећа Б (USD).

Рачуноводство хеџинга односи се само на курсне разлике које настају између функционалне валуте иностраног пословања и функционалне валуте матичног предузећа.

На дан 31.12.2021. године предузеће А штити 100% ризика који проистиче из његовог нето улагања у предузеће Б, чија је функционална валута амерички долар (USD). Књиговодствена вредност нето имовине предузећа А у предузећу Б износи 1.000.000 USD на дан 31.12.2021. године и на дан 31.12.2022. године.

Спот девизни курсеви функционалних валута матичног и зависног предузећа су:

| Однос валута | 31. децембар 2021. | 31. децембар 2022.* | Просек за 2022. |
|--------------|--------------------|---------------------|-----------------|
| USD/RSD      | 103,9262           | 103,3458            | 103,6360        |

\* Курсеви на дан 31.12.2022. године су претпостављени. На крају 2021. године каматне (претпостављене) стопе на дугове у динарима и доларима биле су:

| Валуте | Годишња каматна стопа |
|--------|-----------------------|
| RSD    | 3,5%                  |
| USD    | 4,0%                  |

За заштиту нето улагања у инострано пословање у зависном предузећима Б, предузеће А користи термински (форвард) уговор о продаји 1.000.000 долара (USD) за 104.000.000 динара (RSD) који доспева 1.01.2023. године. На основу претходних података фер вредност форвард уговора мерена у RSD била би следећа:

| Валута | Фер вредност на дан 31.12.2021. | Обрачун                                                                  | Фер вредност на дан 31.12.2022. | Обрачун                                     |
|--------|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------------------|
| РСД    | 554.053                         | $[104.000.000/(1 + 0,035)] - \{[1.000.000/(1 + 0,04)] \times 103,9262\}$ | 654.200                         | $104.000.000 - (1.000.000 \times 103,3458)$ |

Дериватни или недериватни инструмент (или њихова комбинација) може се означити као инструмент хеџинга у оквиру хеџинга нето инвестиције у иностранно пословање. Инструмент хеџинга може се држати од стране било којег ентитета унутар групе, док год су испуњени услови из МСФИ 9 параграф 6.4.1 везани за означавање, документовање и ефикасност хеџинга нето инвестиције. Посебно је важно да се обезбеди јасна документација о стратегији хеџинга групе, због могућности да се појаве различита означања на различитим нивоима унутар групе.

Да би заштитило свој ризик који проистиче из нето улагања у иностранно зависно предузеће Б, матично предузеће А ће држати претходно описани термински уговор о продаји 1.000.000 EUR за 104.000.000 динара на дан 1.01.2023. године.

Као прво, треба проверити да ли је овај термински уговор квалификован за рачуноводство хеџинга у консолидованим финансијским извештајима предузећа А.

На почетку хеџинга треба проверити да ли износ терминског уговора који је означен као инструмент хеџинга прелази заштићени део књиговодствене вредности нето улагања у иностранно пословање. У овом примеру књиговодствена вредност нето имовине у зависном предузећу Б означена као заштићена став-

ка је 1.000.000 USD, а номинални износ терминског уговора је такође 1.000.000 USD, па уговор испуњава услов за рачуноводство хеџинга. Заштићени ризик је изложеност која произлази из разлике између функционалне валуте предузећа А (динар) и функционалне валуте предузећа Б (амерички долар).

Пре примене рачуноводства хеџинга у финансијским извештајима предузећа А, треба обухватити следеће:

1) У сврху процене стварне ефективности терминског уговора, сваки добитак или губитак се мери израчунавањем промене фер вредности терминског уговора у једној од две његове референтне валуте (динар или амерички долар), и, ако је потребно, превођење тог износа по релевантном спот курсу у функционалну валуту матичног предузећа који штити своје пословање у иностранству, у складу са документацијом о хеџингу.

У овом примеру фер вредност терминског уговора се мери у динарима (RSD). Ово је из тог разлога што је функционална валута матичног предузећа А које штити своје пословање у иностранству динар.

Почетно стање терминског уговора који држи предузеће А на дан 31.12.2021. године је:

|                  |              |
|------------------|--------------|
| Термински уговор | 554.053 дин. |
|------------------|--------------|

#### Књижење на дан 31.12.2022. године, без примене рачуноводства хеџинга било би:

|                                                                      |     |     |                                                                                                                                      |         |         |
|----------------------------------------------------------------------|-----|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1)                                                                   | 238 |     | Потраживања по основу финансијских деривата                                                                                          | 100.147 |         |
|                                                                      |     | 686 | Приходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз биланс успеха |         | 100.147 |
| – за добит остварену по основу терминског уговора 654.200 – 554.053) |     |     |                                                                                                                                      |         |         |

Крајње стање терминског уговора који држи предузеће А на дан 31.12.2022. године:

|                  |              |
|------------------|--------------|
| Термински уговор | 654.200 дин. |
|------------------|--------------|

2) У сврху процене стварне ефективности терминског уговора, сваки добитак или губитак се мери израчунавањем промене фер вредности терминског уговора у једној од две његове референтне валуте (динар или амерички долар) и, ако је потребно, превођење тог износа по релевантном спот курсу у функционалну валуту матичног предузећа који штити

своје пословање у иностранству, у складу са документацијом о хеџингу.

У овом примеру фер вредност терминског уговора се мери у динарима.

Функционална валута матичног ентитета који штити своје пословање у иностранству је такође динар.

#### Ефективност хеџинга

У овом примеру, цео термински уговор се користи као инструмент заштите, а ефективност се процењује упоређивањем промена у вредности терминског уговора са променама у вредности од 1.000.000 USD које се могу приписати терминским курсевима:

| Опис                                                                              | 31. 12. 2021.                                     | 31. 12. 2022.                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| Форвард курсеви RSD/USD до 1. јануара 2023. године                                | 103,9262 (спот курс)<br>103,4459 (термински курс) | 103,3458 (спот курс)<br>103,3458 (термински курс) |
|                                                                                   | $(104.000.000 - 554.053) / 1.000.000 = 103,4459$  | $(104.000.000 - 654.200) / 1.000.000 = 103,3458$  |
| Вредност нето имовине предузећа Б по терминским валутним курсевима (у РСД)        | $(1.000.000 \times 103,4459) = 103,445.900$       | $(1.000.000 \times 103,3458) = 103.345.800$       |
| Промена вредности нето имовине предузећа Б у 2022. години по терминским курсевима |                                                   | $(103.445.900 - 103.345.800) = 100.147$           |
| Промена вредности терминског уговора (654.200 - 554.053)                          |                                                   | <b>100.147</b>                                    |

Према томе, термински уговор је 100% ефективан  $(100.147 / 100.147 \times 100)$ .

С обзиром на то да су испуњени услови за примену рачуноводства хеџинга предузеће А на крају године под 31.12.2022. године врши следеће књижење хеџинга:

|                                                                                                      |     |                                                                                                                                      |         |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1)                                                                                                   | 686 | Приходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средстава која се исказују по фер вредности кроз биланс успеха | 100.147 |         |
|                                                                                                      | 335 | Добици или губици од инструмената заштите нето улагања у инострано пословање                                                         |         | 100.147 |
| – за рачуноводствено евидентирање хеџинга по основу нето инвестиција у инострано зависно предузеће Б |     |                                                                                                                                      |         |         |

У овом примеру укупан износ добитка по основу инструмента хеџинга је ефективан и треба да се призна у укупном осталом резултату у оквиру капитала. После отуђења или периодичног отуђења иностраног пословања износ који је акумулиран у укупном осталом резултату треба да се призна у билансу успеха као рекласификација услед кориговања (видети МРС 1) у складу са пареграфима 48–49 МРС 21.

## 6. Утицај рачуноводства хеџинга на „рачуноводствену неусаглашеност“

Одмеравање финансијског средства или финансијске обавезе и класификација признатих промена њихове фер вредности одређује се према класификацији ставке и према томе да ли је ставка део означеног односа хеџинга. Ови захтеви могу да узрокују недоследност у погледу одмеравања или признавања (што се понекад назива „рачуноводствена неусаглашеност“) када би се, на пример, у одсуству означавања по фер вредности кроз биланс успеха, финансијско средство класификовало као накнадно одмерено по фер вредности кроз биланс успеха, а обавеза коју ентитет сматра повезаном би била накнадно одмерена по амортизованој вредности (при чему се промене фер вредности не признају). У оваквим околностима, субјект може да закључи да би његови финансијски извештаји обезбедили више релевантних информација ако би се и средство и обавеза одмеравали по фер вредности кроз биланса успеха (видети параграф Б4.1.29 МСФИ 9).

У вези са наведеним, размотрићемо Пример 1 из овог чланка, у којем компанија А има дуг за обвезницу

од 100.000 динара на период од 5 година за који плаћа фиксну камату по стопи од 5% годишње. Трансакциони трошкови стицања обвезнице износе 10.000 динара. Ради замене фиксног дуга, компанија А приступа замени каматних стопа на финансијском тржишту тако што преузима обавезу да плаћа годишњу камату на 100.000 динара по ЕУРИБОР + 1% и прима камату по стопи од 5% за период од 5 година. У овом случају компанија А не преферира друкчије новчане токове, већ жели да плаћа камату према важећим тржишним условима, што представља заштиту фер вредности као сврху успостављеног хеџинг односа.

У случају да компанија А није увела рачуноводство хеџинга, могла би издати обвезницу да класификује по амортизованој вредности (јер жели да обавезу држи до рока доспећа уз оцену да је најприкладније да је класификује по амортизованој вредности), а уговор о замени каматних стопа класификује по фер вредности кроз биланс успеха јер спада у деривате који се обавезно класификују по фер вредности кроз биланс успеха. Различита класификација ставке хеџинга и инструмента хеџинга доводи до „рачуноводствене неусаглашености“ која би довела до тога да се промене код обе ставке хеџинга обрачунавају кроз биланс успеха у различитим периодима или би могле утицати на смањење ефикасности хеџинга.

У случају да компанија А није одлучила да примењује рачуноводство хеџинга, већ је одлучила да обавезу по основу емитоване обвезнице вреднује по амортизованој вредности а уговор о замени каматних стопа по фер вредности, на крају прве године настаће следећа књижења:



|                                                                  |     |     |                                                          |         |         |
|------------------------------------------------------------------|-----|-----|----------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1)                                                               | 241 |     | Текући рачуни                                            | 100.000 |         |
|                                                                  |     | 413 | Обавезе по емитованим ХоВ у периоду дужем од годину дана |         | 100.000 |
| – за емитовану дугорочну обвезницу                               |     |     |                                                          |         |         |
| 2)                                                               | 413 |     | Обавезе по емитованим ХоВ у периоду дужем од годину дана | 10.000  |         |
|                                                                  |     | 241 | Текући рачуни                                            |         | 10.000  |
| – за плаћене трансакционе трошкове сервисирања емисије обвезница |     |     |                                                          |         |         |

За обвезницу која се вреднује по амортизованој вредности са каматним купонима по стопи од 5% приликом почетног признавања ефективна каматна стопа износи 7,47% и утврђена је за почетну номиналну вредност обвезнице умањену за трансакционе трошкове која износи 90.000 динара (100.000 – 10.000). Финансијске обавезе које се вреднују по амортизованој вредности иницијално се одмеравају по фер вредности умањеној за све трансакционе трошкове.

План отплате обвезнице која се класификује по амортизованој вредности:

| Датум       | Новчани токови | Почетно стање | Камата за биланс успеха (ЕКС 7,47%) | Новчана плаћања | Крајње стање |
|-------------|----------------|---------------|-------------------------------------|-----------------|--------------|
| 1.01.2021.  | 90.000         |               |                                     |                 |              |
| 31.12.2021. | -5.000         | 90.000        | 6.723                               | -5000           | 91.723       |
| 31.12.2022. | -5.000         | 91.723        | 6.852                               | -5000           | 93.575       |
| 31.12.2023. | -5.000         | 93.575        | 6.990                               | -5000           | 95.566       |
| 31.12.2024. | -5.000         | 95.566        | 7.139                               | -5000           | 97.705       |
| 31.12.2025. | -105.000       | 97.705        | 7.295                               | -105.000        | –            |
| ЕКС         | 7,47%          |               | 35.000                              |                 |              |

Код финансијских обавеза по амортизованој вредности расход камата у билансу успеха се обрачунава применом ефективне каматне стопе, а не износ камата који се плаћа у готовини. Код ових обавеза занемарују се промене тржишних каматних стопа – тј. обавеза се не ревалоризује на датум извештавања. То подразумева да ће се сваке године обавеза повећавати за износ камата које терете расходе у билансу успеха и смањиваће се за извршене отплате.

**Књижење на дан 31.12.2021. године:**

|                                                            |     |     |                                                          |       |       |
|------------------------------------------------------------|-----|-----|----------------------------------------------------------|-------|-------|
| 1)                                                         | 562 |     | Расходи камата (према трећим лицима)                     | 6.723 |       |
|                                                            |     | 413 | Обавезе по емитованим ХоВ у периоду дужем од годину дана |       | 6.723 |
| – за обрачунату камату на емитовану дугорочну обвезницу    |     |     |                                                          |       |       |
| 1)                                                         | 413 |     | Обавезе по емитованим ХоВ у периоду дужем од годину дана | 5.000 |       |
|                                                            |     | 241 | Текући рачуни                                            |       | 5.000 |
| – за плаћену камату по каматном купону емитоване обвезнице |     |     |                                                          |       |       |

**Књижење добитка оствареног из разлике каматних стопа према уговору о замени каматних стопа:**

|                                                                     |     |     |                                                                                                                                     |       |       |
|---------------------------------------------------------------------|-----|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|
| 6)                                                                  | 238 |     | Потраживање по основу финансијских деривата                                                                                         | 2.000 |       |
|                                                                     |     | 686 | Приходи од усклађивања вредности финансијских деривата и финансијских средства која се исказују по фер вредности кроз биланс успеха |       | 2.000 |
| – за остварени добитак по уговору о замени каматних стопа са банком |     |     |                                                                                                                                     |       |       |

У овом примеру класификовање обвезнице која представља ставку хедџа по амортизованој вредности, а инструмент хедџа уговор о замени каматних стопа по фер вредности кроз биланс успеха утицало је на стварање „рачуноводствене неусаглашености“ која је значајно променила пословни резултат компаније А на крају прве године, а тако ће бити док траје успостављени однос хедџа, осим ако компанија А не

изврши промену класификовања дугорочне обвезнице по фер вредности кроз биланс успеха.

Из овог примера произлази да ће расход камата у билансу успеха у свакој години бити већи од износа камата који се плаћа путем каматних купона. Ово је из тог разлога што је ефективна камата обрачуната по већој стопи од 7,47% у односу на камату која је садржана у каматним купонима која је обрачуната по мањој сто-

пи од 5%. У овом случају уговором о замени каматних стопа није неутралисана фиксна камата од 5% која се плаћа по каматним купонима, јер нето камата у првој години која умањује добит у билансу успеха износи 4.723 динара (6.723 – 2.000), док у случају када је обвезница вреднована по фер вредности кроз биланс успеха камата која умањује добит износи 3.000 динара (5.000 – 2.000). Према томе, у случају када су ставка хеџинга и инструмент хеџинга вредновани по фер вредности кроз биланс успеха, нето расходи камата који умањују добит су исказани по фер вредности у износу од 3.000 динара јер су обрачунати по тржишној каматној стопи од 3% (ЕУРИБОР 2% + 1%), што је и био циљ успостављања рачуноводства хеџинга за обрачун расхода камата према тржишним фер условима.

### 7. Примена рачуноводства хеџинга на датум почетка примене МСФИ 9

Када субјект први пут примењује МСФИ 9, може одабрати као своју рачуноводствену политику да настави да примењује захтеве рачуноводства хеџинга из МРС 39, уместо захтева из Поглавља 6 МСФИ 9. Субјект треба да примењује ту политику на све своје односе хеџинга. Субјект који одабере ту политику такође треба да примењује IFRIC 16 *Хеџинг нето инвестиције у инострано пословање* без измена које су усклађене са Тумачењем захтева из Поглавља 6 МСФИ 9.

Нови захтеви за рачуноводство хеџинга примењују се проспективно (унапред) са ограниченим изузецима. Следећи практични поступци су дозвољени приликом преласка на примену МСФИ 9:

- субјекти могу да размотре примену новог модела, одмах након што престану да примењују МРС 39 (тј. могу поништити стари однос заштите по МРС 39 и започети нови однос заштите према МСФИ 9);

- полазна тачка за ребаланс ће бити коефицијент хеџинга који се користи према МРС 39 (означени обим инструмента заштите и хеџиране ставке према МРС 39).

Ретроспективна примена се односи само на рачуноводство за:

- временску вредност опција где је субјект одредио само суштински елемент опције као инструмент заштите (одељак 7.4.1 МСФИ 9); и

- форвард поени и основице у страном валути (одељци 7.4.3. и 7.4.4.) где је ентитет означио само спот елемент форварда као инструмент хеџинга.

Наведена ретроспективна примена примењује се на оне врсте хеџинг односа који постоје на почетку упоредног периода (или касније). То значи да ће претходно признате промене у времену вредности опција, терминских поена или основице спредова у страном валути према постојећем моделу МРС 39 бити рекласификоване из нераспоређене добити у акумулирани остали укупни резултат.

За уговоре који потпадају под обим изузећа за „сопствену употребу“, субјекти могу извршити једнократни избор за све постојеће уговоре (на основу све или ништа за сличне уговоре) да обрачунавају ове уговоре по фер вредности ако примењују рачуноводство фер вредности на ове уговоре и да на тај начин елиминирају или значајно смање рачуноводствену неусаглашеност.

Проспективна примена значи да субјекти не могу да се врате уназад и поново одреде компоненте ризика нефинансијских ставки, агрегираних изложености и група и нето позиција на постојеће односе заштите. Међутим, субјекти могу да добровољно прекину постојећи однос заштите према МРС 39 и поново га одреде према новом моделу на датум преласка на примену МСФИ 9.

# РЕЗИДЕНТНОСТ КАО УСЛОВ ЗА ОСТВАРИВАЊЕ ПОГОДНОСТИ ИЗ УГОВОРА О ИЗБЕГАВАЊУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

## 1. УВОД

Уопштено говорећи, члан 1. ОЕЦД<sup>1</sup> и УН<sup>2</sup> модела уговора, као и уговора о избегавању двоструког опорезивања између Републике Србије и других држава уговорница (у даљем тексту: УИДО/Уговор) прецизира ко има право на погодности предвиђене УИДО (нпр., на опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку), уз навођење да су то лица<sup>3</sup> која су резиденти једне или обе државе уговорнице. Ово је начелан и принципјелан став доктрине и праксе међународног пореског права. Међутим, указујемо на то да су у пракси, нарочито у примени раније закључених УИДО (у питању су друге државе, а не Република Србија) познати случајеви у којима је изричито

наведено да се уговори примењују само у односу на лица која имају своје пребивалиште или седиште у једној од држава уговорница. Из наведеног можемо извући закључак да лица која нису резиденти ни једне од држава уговорница, у начелу, не могу уживати погодности из уговора. Вреди, ипак, напоменути да се одређене одредбе уговора, понекад, примењују и на нерезиденте. На пример, члан 24. (Једнак третман) може се применити на држављанина државе уговорнице – који није резидент ниједне државе уговорнице; члан 26. (Размена обавештења) – размењују се обавештења која се односе на лица која нису резиденти ниједне државе уговорнице; члан 27. (Помоћ у наплати пореза) се, такође, може применити у односу на лица која нису резиденти ниједне државе уговорнице.

## 2. УТВРЂИВАЊЕ РЕЗИДЕНТНОСТИ ЗА ПОТРЕБЕ ПРИМЕНЕ УИДО

Члан 4. став 1. УИДО прописује да: „израз „резидент државе уговорнице“ (Републике Србије, односно друге државе уговорнице) означава лице које у Републици Србији, односно у другој држави уговорници, **према закону те државе**, подлеже опорезивању по основу свог пребивалишта,<sup>4</sup> боравишта,<sup>5</sup> места управе или другог мерила сличне природе, и укључује ту државу, њену политичку јединицу или јединицу локалне самоуправе. Овај израз, међутим, не обухвата лице које у тој држави подлеже опорезивању само за доходак из извора у тој држави или само за имовину која се у њој налази.“

С тим у вези, у УИДО са Тунисом („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 6/12) у члану

1 Model tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version) – OECD 2017.

2 United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – United Nations, New York, 2021.

3 Сходно члану 3. став 1. ОЕЦД и УН модела уговора, као и УИДО између Републике Србије и других држава израз „лице“ (за потребе примене УИДО) обухвата физичко лице, компанију и свако друго друштво лица, док израз „компанија“ означава правно лице или било који ентитет који се сматра правним лицем за пореске сврхе (наведено значи да ће се нека правна структура која нема форму компаније, за пореске сврхе, сматрати компанијом, ако се **по домаћем пореском законодавству** опорезује као компанија – међутим, ово је ирелевантно ако се, на самом почетку, утврди да се односна правна структура сматра лицем за потребе УИДО).

Остале правне структуре као, нпр., удружења, фондације, задруге и др. имају право на погодности из УИДО уколико, **по домаћем законодавству** државе у којој су основане, поседују правни субјективитет (у циљу утврђивања да ли се неко лице сматра опорезивим лицем за потребе УИДО, држава извора прихода треба да „гледа“ у пореско законодавство државе резидентности). Формирање осталих правних групација, као, нпр., конзорцијума (више компанија које заједно раде на истом пројекту) не производи никакве пореске последице које би омогућиле да се, за потребе УИДО, конзорцијум сматра „друштвом лица“.

Стална пословна јединица или стална база немају посебан правни субјективитет – право на погодности из УИДО не „вуку“ самостално, већ преко лица чија су стална пословна јединица или стална база.

4 Пребивалиште је место у којем неко трајно борави, са намером да ту трајно и остане.

5 Боравиште је место у којем неко привремено борави, без намере да ту трајно остане.

4. (Резидент) став 1. Уговора, прецизирано је да овај израз (резидент државе уговорнице) обухвата партнерство<sup>6</sup> и друга удружења са учешћем (заједничким улагањем) чије се седиште стварне управе налази у тој држави а чији је сваки члан, **применом унутрашњег законодавства те државе**, у њој лично подложен опорезивању на основу свог учешћа у добити (слично решење садржано је и у УИДО са Мароком<sup>7</sup>).

Истовремено, у УИДО са Уједињеним Арапским Емиратима („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/13), у члану 4. (Резидент) став 2. Уговора, наведено је да, „израз „резидент државе уговорнице“, укључује:

– владу државе уговорнице, њену политичку јединицу или јединицу локалне самоуправе;

– било који владин ентитет који је основан у тој држави уговорници на основу јавног права, као што су, корпорација, фонд, надлежни орган, фондација, агенција или други слични ентитети;

– било који ентитет који је основан у тој држави уговорници, чији капитал је у потпуности обезбедила та држава уговорница или њена политичка јединица или јединица локалне самоуправе или било који владин ентитет наведен у претходној алинеји;

– остале ентитете формиране заједно са другим државама.“

С обзиром на изнето, посебно указујемо на то да се када је, у циљу остваривања права на погодности из УИДО, потребно утврдити статус резидента физичког лица, **појам „резидент“ не изједначава са појмом „становник“**.

Ово је из тог разлога јер за потребе УИДО физичко лице може имати статус резидента државе уговорнице а да, истовремено, не буде и становник (са становишта приватног права) те државе. Другим речима, физичко лице може живети у иностранству, али и даље бити „резидент“ своје матичне државе (нпр., према домаћем пореском законодавству неких држава, државни службеник који је, због рада у иностранству, на неплаћеном одсуству одобреном од стране влада тих држава али, који и даље остаје на платном списку одређене државне институције се, за време проведено на раду у иностранству, још увек сматра пореским резидентом своје матичне државе, и то без обзира на дужину времена проведеног у иностранству – како њега лично, тако и његовог брачног друга и издржаване деце)<sup>8</sup>.

Из наведеног произлази да се, у циљу утврђивања да ли је (за потребе примене УИДО – уживања погодности предвиђених УИДО) неко лице резидент државе уговорнице, **као претходно питање**, намеће потреба утврђивања да ли односно лице, **по домаћем**

**законодавству државе уговорнице, подлеже опорезивању** у тој држави по основу испуњења одређених услова прописаних домаћим пореским законодавством односно државе (односно, на основу његове личне и економске везе са односно државом). Давање одговора на наведено питање, у пракси, не би требало да представља проблем ни за пореског обвезника, ни за пореску администрацију (ово је из тог из разлога што се претпоставља да су обоје упознати са решењима садржаним у домаћем пореском законодавству).

Лице (физичко или правно) **подлеже опорезивању**<sup>9</sup> у некој држави ако, уопштено говорећи, на основу позитивних пореских прописа у тој држави треба да плати порез (у односу на свој светски доходак) али је у неком конкретном случају или ситуацији, актом надлежног пореског органа или посебним законским прописом, изричито ослобођено од опорезивања.

Истовремено, лице је **подвргнуто опорезивању/лице се опорезује** (енг. subject to tax) ако у одређеној држави то лице треба да плати (**или, ефективно, плаћа**) порез – ово без обзира на то колики је износ пореза у питању. Оно што је у вези са наведена два појма неспорно, јесте да је израз „**подвргнуто опорезивању**“ („опорезује се“) ужи појам од израза „**подлеже опорезивању**“ – свако лице које је подвргнуто опорезивању (које се опорезује) истовремено и подлеже опорезивању. Међутим, група лица која подлежу опорезивању може, такође, обухватати и лица која нису подвргнута опорезивању (која се не опорезују).

Једно лице, на пример, које остварује зараду и које плаћа порез на ту зараду је, несумњиво и лице које је подвргнуто опорезивању (које се опорезује) као и лице које подлеже опорезивању. Сасвим супротан екстрем је случај који се не може подвести ни под један порески закон – нпр. конзорцијум компанија, који има такве карактеристике да се не може сврстати ни у једну листу пореских обвезника наведених у пореским законима одређене државе којима се предвиђа опорезивање прихода физичких и/или правних лица (са приходом који се не може сврстати ни у једну категорију осталог дохотка или добити). Због наведеног, такво лице не подлеже опорезивању а, такође, није ни подвргнуто опорезивању (не опорезује се). Између наведена два екстрема, постоји сива зона (односно, бројне дилеме) у односу на оба појма („**подлеже опорезивању**“ и „**подвргнуто опорезивању**“/„**опорезује се**“). Овом приликом напоменућемо само неке од њих:

– да ли израз „**подвргнуто опорезивању**“ („**опорезује се**“) обухвата лице које се опорезује нултом пореском стопом? Ово је зато, јер бити подвргнуто опорезивању (бити опорезовано) подразумева позитивну пореску обавезу, због чега ће многи експерти сматрати да наведено лице није подвргнуто опорезивању (не опорезује се) јер, нулта пореска стопа не производи позитиван износ пореза који треба да се плати;

– да ли израз „**подвргнуто опорезивању**“ („**опорезује се**“) обухвата компанију која не плаћа порез на добит из разлога јер има право на преношење губитака

6 Детаљније, о примени УИДО на партнерства – енгл. partnerships (ортачка и командитна друштва) и, с тим у вези, потврде о резидентности, пишемо у посебном чланку у овом броју часописа „Питања и одговори у вези са потврдом о резидентности“).

7 Уговор („Службени Гласник РС – Међународни уговори“, бр. 13/13) почиње да се примењује 1. јануара 2023. године и његов текст ће благовремено бити објављен на сајту Министарства финансија!

8 Слично решење предвиђа и члан 7. став 8. ЗПДГ о чему ће детаљније бити говора у наставку.

9 Енгл. liable to tax.



који премашују годишњу добит? Мишљења у вези са овим су подељена – тачно је да компанија нема позитиван износ пореза који треба да плати, али, такође, постоје и аргументи да је компанија, ипак, подвргнута опорезивању (опорезована) зато што смањење губитака који се преносе унапред има исти практични ефекат као и опорезивање позитивне пореске обавезе.

Међутим, компанија која исказује губитке, неспорно, подлеже опорезивању. Губици значе да је порески рачун нула, али да, независно од тога, компанија по слову пореског закона може да се опорезује. На сличан начин, физичко лице може да оствари врло мали износ прихода, због које чињенице неће платити никакав порез (јер је висина његовог прихода испод прага опорезивања). У оба случаја, опште прихваћено схватање је да је лице подложно опорезивању, јер његов приход спада у поље примене пореза на доходак или пореза на добит, а да ли ће, у конкретном случају, лице и платити порез, зависи од околности сваког конкретног случаја – физичко лице ће остварити износ прихода већи од прописаног прага опорезивања или ће компанија уместо губитака почети да остварује добит.

У складу са овим, уколико се може тврдити да су везе (личне и економске) неког лица са одређеном државом исте као и везе лица које у тој држави подлеже опорезивању и, ефективно, у њој плаћа порез, став надлежних пореских органа многих држава је такав да првопоменуто лице подлеже опорезивању у односној држави и сходно томе се (за потребе УИДО – уживања погодности из Уговора) сматра њеним резидентом, иако, можда, у тој држави не плаћа порез на део дохотка или имовине односно целокупни доходак или имовину, при чему је могуће навести следеће примере:

– у питању је лице чији се укупан доходак изузима од опорезивања, из разлога јер доходак није повезан са карактеристикама или статусом односног лица. На пример, једини приход неког физичког лица јесте приход од инвестирања који, без обзира на износ, може бити изузет од опорезивања зато што је остварен од тзв. „зелених инвестиција“ (енг. green investments) а законодавство односно државе било који такав приход изузима од опорезивања. У наведеном случају, физичко лице се, у начелу, сматра да подлеже опорезивању, а изузеће од опорезивања је прописано из разлога обвезниковог (физичког лица) избора начина инвестирања у датом временском периоду. Истовремено, потпуно је јасно да ће односно физичко лице бити опорезовано у односу на неку другу врсту прихода;

– лице (у ограниченом временском периоду, на пример, у периоду од десет година<sup>10</sup>) може имати право на изузимање од опорезивања порезом на добит правних лица. Као и у претходном примеру, сматра се да лице подлеже опорезивању, иако се, привремено, изузима од опорезивања порезом на добит.

**Другим речима, сматра се да лице подлеже опорезивању у држави уговорници, чак иако у њој ефективно не плаћа порез.** Због тога се у овим

државама (за потребе УИДО – уживања погодности из Уговора), нпр. пензионих фондови, неки инвестициони фондови, добротворне и сличне хуманитарне организације сматрају резидентима.

**Истовремено,** постоје и државе које у вези са овим питањем имају потпуно другачији приступ. Наиме, претходно наведена лица се (за потребе УИДО – уживања погодности из Уговора) не сматрају резидентима, уколико су, **сходно одредбама домаћег пореског законодавства,** изузета од опорезивања. Образложење за ово лежи у чињеници да у наведеном случају (изостанку опорезивања у једној држави уговорници – држави резидентности) не долази до двоструког опорезивања, па нема потребе у целу причу укључивати УИДО јер би се, у супротном, могли суочити са ситуацијом двоструког ослобађања од опорезивања (нпр., уколико се неко од претходно наведених лица, за потребе УИДО, прогласи резидентом, нпр., државе А – у којој нема опорезивања, а УИДО – за приход остварен у другој држави уговорници, нпр. држави Б, предвиди опорезивање дохотка искључиво у држави резидентности, нпр. држави А). У циљу избегавања евентуалних неспоразума у каснијој примени УИДО, државе које заступају претходно наведено становиште требало би да, током преговора ради закључења УИДО, такав свој став јасно саопште другој уговорној страни, како би се заједничким напорима пронашла одговарајућа формулација у уговору (у члану 4. – Резидент) или, можда у Протоколу који чини саставни део УИДО.

### 3. УТВРЂИВАЊЕ РЕЗИДЕНТНОСТИ ПО ДОМАЋЕМ ПОРЕСКОМ ЗАКОНОДАВСТВУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Када је у питању домаће пореско законодавство Републике Србије, закључујемо да се може бранити став да неко лице подлеже опорезивању у Републици Србији, чак и у случају да је експлицитно ослобођено пореза.

Образложење за ово налазимо у чињеници да лице стиче статус резидента Републике Србије уколико испуњава за то законом прописане услове.

#### 3.1. Утврђивање резидентности према Закону о порезу на доходак грађана

Сходно члану 7. став 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, ... и 153/20 – у даљем тексту: ЗПДГ) резидент Републике Србије, у смислу овог закона, јесте физичко лице које:

- 1) на територији Републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или
- 2) на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или
- 3) више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

**Сходно члану 7. став 4. ЗПДГ, лице се, у одређеној пореској години, неће сматрати резидентом**

<sup>10</sup> Видети, нпр., члан 50а Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: ЗПДПЛ).

**Републике Србије, ако не испуњава ниједан од услова прописаних у члану 7. став 2. ЗПДГ.**

Из наведеног произлази да је довољно испунити било који од наведена два алтернативна услова да би се неко физичко лице сматрало пореским резидентом Републике Србије.

С тим у вези, када је у питању **први** од два наведена услова, односно „**пребивалиште**“ или „**центар пословних или животних интереса**“, указујемо на то да наведени изрази нису ближе дефинисани нити објашњени у ЗПДГ, али да се:

– **пребивалиштем**, уобичајено, сматра место у којем неко физичко лице борави са намером да ту и трајно остане;

– истовремено, у покушају ближег објашњења појма „**центар животних и пословних интереса**“, упућујемо на, колико-толико, конкретније објашњење сличног израза („средиште/центар животних интереса“) у Коментару ОЕЦД Модела уговора, који указује на то да би, приликом тумачења наведеног израза **требало имати у виду обвезникове породичне и друштвене односе, његово занимање или занимања, политичке, културне или друге активности, место у којем обавља пословање, место из којег управља својом имовином и друго.**

Поводом **другог** претходно наведеног алтернативног услова, питање које се логично намеће јесте, **од када се рачуна** да је неко физичко лице (које на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години) резидент Републике Србије и, истовремено, **када** односно лице **престаје** да буде резидент Републике Србије?

С тим у вези, сматрамо да ће физичко лице бити резидент Републике Србије, почев од дана када је **први** пут дошло у Републику Србију (али не и за целу ту годину, тј. не и за период године који претходи дану његовог првог доласка у Републику Србију – ово је из тог разлога што члан 7. став 5. ЗПДГ, поред осталог, прописује да се физичко лице које није било резидент у години која претходи години доласка у Републику, неће сматрати резидентом за период пре дана када је оно први пут ушло на територију Републике).

Исто тако, лице ће престати да буде резидент Републике Србије даном који следи дан његовог **коначног напуштања** Републике Србије (сходно члану 7. став 6. ЗПДГ, поред осталог, физичко лице које није резидент у години која следи години у којој је оно коначно напустило Републику, неће се сматрати резидентом за период године који следи дану коначног напуштања територије Републике).

**На пример:**

– физичко лице је у Републику Србију дошло 1. марта 2020. године, а отишло из Републике Србије 1. октобра 2020. године – лице је порески резидент Републике Србије за 2020. годину (јер је на територији Републике боравило дуже од 183 дана) и то само за период од 1. марта до 1. октобра 2020. године (али не и за период од 1. јануара до 28. фебруара 2020. го-

дине, као ни за период од 2. октобра до 31. децембра 2020. године);

– физичко лице је у Републику Србију дошло 1. октобра 2020. године, а отишло из Републике Србије 31. марта 2021. године – лице је порески резидент Републике Србије за две године (2020. и 2021. годину – с тим што је у 2020. години било резидент Републике Србије само у периоду од 1. октобра до 31. децембра 2020. године, а у 2021. години од 1. јануара до 31. марта 2020. године).

Позивање на „**односну пореску годину**“ треба тумачити тако да се односи на пореску годину државе уговорнице **на чијој територији је физичко лице боравило.**

У следећем конкретном случају, на пример, неспорно је да пореска година у Републици Србији траје од 1. јануара до 31. децембра, **а да је односно физичко лице у Републици Србији боравило** у периоду од 1. августа 2020. године до 28. фебруара 2021. године.

За потребе утврђивања испуњености услова из члана члана 7. став 2. тачка 2) ЗПДГ, требало би посматрати **било који период од дванаест месеци који почиње између 1. јануара и 31. децембра 2020. године или се завршава између 1. јануара и 31. децембра 2021. године и обухвата било који период боравака на територији Републике.**

На пример, период од дванаест месеци од 1. августа 2020. године до 31. јула 2021. године, који почиње у пореској 2020. години у којој је лице у Републици Србији било присутно више од 183 дана, **обухватило би боравак у Републици између 1. августа и 31. децембра 2020. године.**

Исто тако, период од дванаест месеци од 1. марта 2020. године до 28. фебруара 2021. године, који се завршава у пореској 2021. години у којој је лице у Републици Србији било присутно више од 183 дана, **обухватило би боравак у Републици између 1. јануара и 29. фебруара 2021. године.**

Из наведеног би (у конкретном случају) могли да извучемо закључак да је односно физичко лице, од дана свог првог доласка у Републику Србију (једне године – нпр. 1. августа 2020. године) па до 31. јула 2021. године, у Републици Србији боравило **дуже од 183 дана и, сходно томе, испунило услов из члана 7. став 2. тачка 2) ЗПДГ, да се сматра пореским резидентом Републике Србије.**

У циљу додатног прецизирања **начина утврђивања** боравака на територији Републике, у члану 7. став 3. ЗПДГ прописано је да се пуним даном боравак у Републици сматра и боравак у делу дана, у било којем периоду између 00 и 24 часа, осим дела дана који физичко лице проведе у транзиту кроз Републику, што је, само по себи, прилично разумљиво и, по нашем мишљењу, не захтева додатна појашњења.

С тим у вези и, можда, као корисну информацију о томе **како треба поступати у пракси**, наводимо објашњење које је сличним поводом (начином утврђивања боравака на територији Републике Србије) садржано у члану 14. (Самосталне личне делатности) став 2. УИДО

са Чешком Републиком („Службени лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 3/5), односно:

**„2. При обрачунавању периода поменутих у ставу 1. подстав (2) овог члана укључују се следећи дани:**

**(1) сви дани физичког присуства, укључујући дане доласка и одласка, и**

**(2) дани проведени ван државе у којој се делатност обавља, као што су суботе и недеље, национални празници, празници, и службена путовања непосредно повезана са обављањем делатности примаоца у тој држави, након којих се делатност наставља на територији те државе.“**

Имајући у виду све претходно наведено (у недостатку кредибилних информација о начину поступања надлежних органа Пореске управе у сваком конкретном случају), као потенцијалну недоумицу видимо, по нашем мишљењу, досадашњу праксу или начин размишљања, односно став **многих који се на разне начине у јавности оглашавају, у својству тумача пореских прописа, према којем се, када се једанпут утврди испуњеност услова из члана 7. ЗПДГ и посебно члана 7. став 2. ЗПДГ, за стицање статуса резидента Републике Србије, подразумева да је односно физичко лице резидент Републике Србије за целу годину. То би онда, у недостатку потврде или демантија таквог размишљања, односно додатних објашњења у вези са тиме** требало да значи да је порески обвезник (односно физичко лице) који је, на основу претходно наведених примера, постао резидент Републике Србије 1. октобра 2020. године (ово је из тог разлога што је тога дана први пут дошао у Републику Србију) у односу на приход остварен у периоду од 1. јануара до 30. септембра 2020. године, у прекршају у погледу примене члана 100а став 1. ЗПДГ, који обвезнику налаже обавезу самоопорезивања (што, у складу са Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника – „Службени гласник РС“, бр. 15/16, 20/18, 27/19 и 67/22, подразумева и обавезу подношења одговарајуће пореске пријаве, тј. Обрасца ПП ОПО<sup>11</sup> и то, у року од 30 дана од дана остваривања прихода - члан 95. став 6. ЗПДГ) за приход за који исплатилац прихода нема обавезу обрачунавања и плаћања (фискусу Републике Србије прим. Д.Д.) пореза по одбитку. **У конкретном случају, таква обавеза не постоји, односно није постојала – ово је из тог разлога што је односно физичком лицу приход исплатио инострани исплатилац и то у време (нпр. од 1. јануара до 30. септембра 2020. године) када физичко лице није постало/било резидент Републике Србије, нити је знало да ће од 1. октобра 2020. године постати резидент Републике Србије, па истовремено није ни могло знати да има претходно наведену обавезу самоопорезивања, односно подношења Обрасца ПП ОПО (из простог**

**разлога јер је тада био резидент друге државе, а не Републике Србије).**

Исто питање би се могло поставити и приликом пријављивања прихода за годишњи порез на доходак грађана, односно да ли претходно наведено физичко лице (које је проглашено пореским резидентом Републике Србије за целу годину) у Републици Србији има обавезу да пријави приход који је, нпр. од иностраног исплатиоца и у иностранству, остварио пре свог доласка у Републику Србију, односно приход који је од иностраног исплатиоца и у иностранству остварио после одласка из Републике Србије?

Оцењујемо да би за целокупну стручну јавност, а нарочито за пореске обвезнике, била корисна свака информација о конкретном (у складу са прописима) поступању надлежних пореских органа у претходно наведеним случајевима, **наравно, под условом да је тачан наш утисак да такве информације, у овом тренутку, нису доступне стручној јавности.**

Сходно члану 7. став 7. ЗПДГ, физичко лице које у моменту првог уласка на територију Републике зна да ће испунити услове из члана 7. став 2. тач. 1) и 2) ЗПДГ, сматраће се резидентом почев од момента када је први пут ушло на територију Републике.

### Пример:

Физичко лице је (заједно са члановима своје породице – брачним другом и децом) први пут ушло на територију Републике Србије **1. марта 2020. године** и неколико дана после тог датума (у складу са прописима) са домаћим послодавцем закључило уговор о раду (засновало радни однос) на неодређено време **(са минималним трајањем у периоду дужем од 6 месеци)** или на одређено време, **опет у трајању дужем од шест месеци**, при чему је и његов брачни друг са другим домаћим послодавцем закључио сличан или истоветан уговор о раду уз истовремени упис њихове заједничке деце у (зависно од узраста) одговарајуће образовне институције Републике Србије. У циљу обезбеђења свог смештаја на територији Републике Србије, односно породично домаћинство је, **на период који је дужи од шест месеци**, изнајмило стан или кућу, или је стан или кућу купило у трајно власништво (слична ситуација – само, у овом случају, без деце – постојала би, и ако је склапање брака ради будућег заједничког живота у Републици Србији, било разлог доласка у Републику Србију).

**На основу наведених чињеница и околности, јасно је да су обвезник и чланови његовог породичног домаћинства од тренутка свог првог уласка на територију Републике Србије знали да ће у Републици Србији (која ће бити њихов центар пословних и животних интереса) боравити дуже од шест месеци, чиме су испунили оба услова из члана 7. став 2. тач. 1) и 2) ЗПДГ за стицање статуса резидента Републике Србије и то, сходно члану 7. став 7. ЗПДГ, од првог дана њиховог првог уласка на територију Републике.**

<sup>11</sup> Пореска пријава о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника која је, саставни део Правилника.



Коначно, и независно од члана 7. став 2. ЗПДГ, резидент Републике је и физичко лице које је из Републике упућено у другу државу ради обављања послова у дипломатском или конзуларном представништву Републике, односно обављању послова за Републику у међународним организацијама, у периоду обављања делатности у том или било ком другом дипломатском или конзуларном представништву Републике, односно међународној организацији. Наше разумевање је, да су наведена лица, пре упућивања на рад у другу државу или међународну организацију, на територији Републике Србије имала своје пребивалиште, односно боравиште у периоду дужем од шест месеци, или су у Републици Србији имали центар пословних и животних интереса – **другим речима, да су наведена лица пре упућивања у иностранство, сходно члану 7. став 2. ЗПДГ, били порески резиденти Републике Србије.**

### 3.2. Утврђивање резидентности према Закону о порезу на добит правних лица

Сходно члану 2. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ... и 118/21 – у даљем тексту: ЗПДПЛ) „**Резидентни обвезник је, у смислу овог закона, правно лице које је основано или има место стварне управе и контроле на територији Републике.**“

#### Напомена (и за ЗПДГ и за ЗПДПЛ):

Утврђивање статуса резидента Републике Србије, за потребе примене домаћег пореског законодавства Републике Србије (дакле, када се статус резидента Републике Србије не утврђује за потребе примене УИДО), према нашем сазнању, у пракси се **не врши на начин да се пореском обвезнику издаје посебна потврда о резидентности** (као што је то случај када се статус резидента Републике Србије утврђује за потребе примене УИДО – издавањем Обрасца ПОР-1, о чему овом приликом нећемо говорити), **већ се резидентност Републике Србије цени простим утврђивањем испуњености чињеница наведених у члану 7. ЗПДГ и чл 2. ЗПДПЛ, на основу којих, даље, надлежни органи Пореске управе поступају у складу са законом.**

С обзиром на изнето, посебно указујемо на то да услове за стицање статуса резидента Републике Србије о којима је претходно било говора, **без обзира на то да ли се статус резидента утврђује за потребе ЗПДГ или ЗПДПЛ**, треба посматрати независно од услова који су неопходни за пореско ослобођење и који су, такође, прописани ЗПДГ или ЗПДПЛ.

Испуњењем услова за пореско ослобођење, односно лице (физичко или правно) се, и даље, сматра резидентом Републике Србије. Уколико услови за пореско ослобођење нису испуњени, односно физичко или правно лице (резидент) ће бити обавезно да плати дуговани порез.

**Као закључак, можемо изрећи констатацију да уколико неко лице (физичко или правно) на основу општих правила о опорезивању предвиђених домаћим пореским законодавством испуњава услове**

**за стицање статуса резидента Републике Србије, то лице (за потребе УИДО – уживања погодности из Уговора) има статус резидента Републике Србије, чак и у случају да у Републици Србији у односу на неки конкретан приход буде ослобођено пореза (јер је за ослобођење испунио услове предвиђене ЗПДГ или ЗПДПЛ).**

Наведено подразумева да држава резидентности врши опорезивање пореског обвезника на бази његовог нето светског дохотка, тј. уз узимање у обзир свих елемената његове конкретне ситуације, односно уз примену стандардних и нестандартних одбитака. Ово је предност коју пореском обвезнику може да обезбеди само држава резидентности, која је у могућности да има увид у његову целокупну животну и сваку другу ситуацију и, стога, коректно опорезује његов нето светски доходак.

**Примена принципа резидентности, дакле, обезбеђује да се физичко лице опорезује у држави, односно пореској јурисдикцији у којој има пребивалиште, односно у држави у којој борава одређени период времена (обично 183 дана или дуже у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години), без обзира на извор дохотка. За правна лица, одређивање резидентности везује се за њихово место стварне управе.**

У складу са наведеним, принцип резидентности је принцип према којем држава резидентности опорезује светски доходак својих резидената, а нерезиденти (у држави нерезидентности) подлежу опорезивању само за доходак из извора на територији те државе, односно:

**Сходно члану 8. став 1. ЗПДГ, обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент, за доходак остварен на територији Републике.**

**Сходно члану 3. став 1. ЗПДПЛ, нерезидент Републике (нерезидентни обвезник) подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике на начин прописан овим законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.**

**Сходно члану 3. став 2. ЗПДПЛ, нерезидентни обвезник је, у смислу овог закона, правно лице које је основано и има место стварне управе и контроле ван територије Републике.**

У конкретном случају, дакле, **резиденти Републике Србије** или друге државе уговорнице подлежу у држави резидентности потпуној (неограниченој) пореској обавези за доходак остварен из свих извора, односно за доходак остварен на територији државе резидентности и из иностранства, односно имовине коју поседују у држави резидентности и у иностранству, док **нерезиденти** у држави нерезидентности подлежу ограниченој пореској обавези, тј. опорезивању само за доходак остварен из извора на територији те државе, односно по основу имовине коју поседују на територији те државе. Због наведеног, у пракси може настати међународно двоструко опорезивање, јер једно исте лице може истовремено бити опорезовано у две државе уговорнице, и то: у држави резидентности, по



основу дохотка оствареног или имовине која се поседује у тој држави, односно за доходак који оствари или имовине коју поседује у другој држави уговорници, а у другој држави уговорници, за доходак остварен или за имовину која се поседује у тој другој држави (дакле, за доходак и имовину који су већ једанпут подложни опорезивању у држави резидентности оствариоца дохотка или власника имовине).

**Управо** ради отклањања двоструког опорезивања, уговори о његовом избегавању предвиђају модалитете опорезивања дохотка и имовине, односно **давање искључивог права опорезивања** појединих категорија дохотка и имовине једној или другој држави уговорници. У ситуацији у којој поједини чланови уговора прописују деобу права опорезивања између државе резидентности и државе извора, у посебном члану уговора регулисан је начин отклањања двоструког опорезивања, о чему овом приликом неће детаљније бити говора.

**С обзиром на изнето**, с правом можемо закључити да је коректно утврђивање статуса резидентности од фундаменталне важности за ваљану примену УИДО. Ово је не само из разлога одређивања лица које има право на погодности из уговора, већ и зато што представља одлучујући фактор за решавање позитивног сукоба ограниченог опорезивања. **Основни принцип који овде треба применити је тај, да једно лице, за сврхе примене, односно уживања погодности из УИДО, може бити резидент само једне од две државе уговорнице.** Међутим, чак и у случају да није спорно да је неко лице резидент једне од држава уговорница, оно, ипак, у одређеним случајевима може бити лишено права на уживање погодности из УИДО (ради се о случајевима злоупотребе УИДО, о чему овом приликом нећемо детаљније говорити, осим опште напомене да злоупотреба УИДО постоји у случајевима када порески обвезници креирају вештачке правне конструкције, са циљем уживања погодности предвиђених УИДО или домаћим пореским законодавством). Истовремено, некоректна примена УИДО постоји у случајевима када порески обвезници одредбе УИДО примењују или тумаче на начин који је супротан „духу уговора“, његовом предмету или циљу. Имајући у виду наведено, државе уговорнице не би требало да признају право на олакшице из УИДО оним пореским обвезницима који учествују у креирању ситуација које се могу окарактерисати као злоупотреба или некоректна примена одредаба УИДО – препознавање наведених ситуација није лак посао – вечита борба „лопова“ и „жандара“).

С тим у вези, у „новијим“ УИДО (са, нпр., Израелом, Јапаном, Сан Марином, Сингапуром и Хонг Конгом) односно УИДО који су измењени, 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 – у даљем тексту: Мултилатерална конвенција) садржане су (у Преамбули, као и посебном члану УИДО) одредбе које државама уговорницама омогућава овакво поступање и које гласе:

– „... Република Србија и ..., у намери да отклоне двоструко опорезивање у односу на порезе обухваћене овим уговором без стварања могућности за неопорезивање или снижено опорезивање кроз пореску евазију или избегавање (укључујући злоупотребу уговора, у циљу добијања олакшица предвиђених у овом уговору у посредну корист резидената трећих јурисдикција),“

Наведеном формулацијом се, **транспарентно и недвосмислено**, указује на то да сврха закључења УИДО није искључив, усмерена и ограничена на отклањање двоструког опорезивања, односно да државе уговорнице (Република Србија и ...) немају намеру да решењима садржаним у УИДО створе могућности за неопорезивање или снижено опорезивање кроз пореску евазију или избегавање (укључујући злоупотребу УИДО у циљу добијања олакшица предвиђених у УИДО, у посредну корист резидената трећих држава – наведено само као један од примера могућих злоупотреба УИДО).

Треба напоменути да назив и преамбула УИДО представљају део „контекста УИДО“ који, приликом тумачења и примене УИДО, указује на „предмет и циљ УИДО“ и одлучујуће доприноси правилном тумачењу и примени УИДО.

Наведено је у складу са општим правилом међународног јавног (укључујући и пореског) права које се односи на тумачење уговора, из члана 31. став 1. Бечке конвенције о уговорном праву („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори и споразуми“, бр. 30/72), које гласи: „Уговор се мора добронамерно тумачити према уобичајеном смислу који се мора дати изразима у уговору у њиховом контексту и у светлости његовог предмета и његовог циља.“

„Изузетно од осталих одредаба овог уговора, погодност из овог уговора не одобрава се у односу на део дохотка или имовине ако се, узимајући у обзир све релевантне чињенице и околности, основано може закључити да је стицање погодности био један од главних разлога било којег аранжмана или трансакције која је непосредно или посредно резултирала том погодношћу, осим ако се установи да би одобравање те погодности у тим околностима било у складу са циљем и сврхом одговарајућих одредаба овог уговора.“

С тим у вези цитирамо мишљење Министарства финансија број: 413-00-220/2011-04 од 23. марта 2011. године:

„С обзиром на изнето ако, у вези са наведеним, поставимо питање односа између Уговора о избегавању двоструког опорезивања и домаћег пореског законодавства, и ако се обе државе уговорнице (Република Србија и Република Аустрија) слажу да одредбе Уговора о избегавању двоструког опорезивања имају примат над одредбама домаћег пореског законодавства (што је, у случају Републике Србије, изричито, наведено у члану 16. Устава Републике Србије, „Службени гласник РС“ бр. 98/06 – „Опште прихваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни су део правног поретка Републике Србије и

непосредно се примењују“) **статус резидентности физичког лица, свакако, треба утврдити на основу решења садржаног у члану 4. Уговора о избегавању двоструког опорезивања.**

**У том случају, односно физичко лице може бити резидент само једне државе уговорнице, а никако резидент обе (две) државе уговорнице.**

Имајући у виду наведено, у конкретном случају који наводите у вашем питању, сматрамо да се у Републици Србији статус резидента одређеног физичког лица утврђен за потребе примене Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Аустријом, у пракси, **треба користити и за потребе примене домаћег пореског законодавства Републике Србије, односно:**

**Ако је односно физичко лице, за потребе примене Уговора о избегавању двоструког опорезивања између Републике Србије и Републике Аустрије, сагласношћу надлежних органа (из члана 3. – Опште дефиниције, став (1) тачка 8. Уговора) држава уговорница проглашено резидентом Републике Србије, што за последицу има чињеницу да се то физичко лице сматра нерезидентом Републике Аустрије, наведено физичко лице ће се сматрати резидентом Републике Србије и за потребе примене свих норми домаћег пореског законодавства Републике Србије што, у конкретном случају, значи да постоји обавеза тог лица да у Републици Србији, сходно напред наведеној одредби члана 87. став 1. Закона, обрачуна и уплати годишњи порез на доходак грађана.**

**Обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана постоји само у Републици Србији, али не и у Републици Аустрији. Ово из разлога јер је, у конкретном случају, реч о резиденту Републике Србије, а не о резиденту Републике Аустрије (да је, у конкретном случају, реч о обрнутој ситуацији, односно да је лице резидент Републике Аустрије, али не и резидент Републике Србије, његова обавеза обрачунавања и плаћања годишњег пореза на доходак постојала би само у Републици Аустрији, али не и у Републици Србији).“<sup>12</sup>**

**Међутим, уколико обе државе уговорнице претендују на поседовање неограниченог права опорезивања односног лица, тј. ако је, на основу претходно цитираног члана 4. став 1. УИДО, физичко лице резидент обе државе уговорнице, тада се његов статус, сходно ставу 2. истог члана 4. УИДО, одређује на следећи начин:**

– **сматра се да је резидент само државе у којој има стално место становања; ако има стално место становања у обе државе, сматра се да је резидент само државе са којом су његове личне и економске везе тешће (средиште животних интереса);**

– **ако не може да се одреди у којој држави уговорници има средиште животних интереса или ако ни у једној држави нема стално место становања, сматра се да је резидент само државе у којој има уобичајено место становања<sup>13</sup>;**

– **ако има уобичајено место становања у обе државе или га нема ни у једној од њих, сматра се да је резидент само државе чији је држављанин;**

– **ако је држављанин обе државе или ниједне од њих, надлежни органи држава уговорница решиће питање заједничким договором.**

Уобичајено је да се, између осталих, следећи критеријуми узимају у обзир у циљу одређивања када резидент има средиште животних интереса у држави уговорници:

– **место у којем његова породица има стварно место становања;**

– **чињеница да се он, након службеног одсуства, редовно враћа у државу уговорницу;**

– **дужина боравка/боравака у другој држави уговорници;**

– **место у којем развија своје друштвене односе и обавља политичке и културне делатности;**

– **место у којем обавља пословање;**

– **место из којег управља својом имовином.**

У вези са сталношћу места становања, Министарство финансија дало је мишљење бр. 413-01-00054/2007-04 од 11. септембра 2007. године из којег цитирамо следеће:

„Ради решавања наведеног проблема (разрешања ситуације у којој надлежни органи обе државе уговорнице, једно исто физичко лице, сматрају резидентом своје државе) уколико је то могуће, јавља се потреба установљења критеријума на основу којих се може утврдити да повезаност физичког лица са једном државом уговорницом, у конкретном случају, има приоритет у односу на повезаност тог лица са другом државом уговорницом. Наведени критеријуми приоритета требало би да буду такви да их физичко лице може испунити само у једној од држава уговорница. Ово подразумева такву повезаност физичког лица са односном државом на основу које је неспорно да основно право опорезивања припада тој држави.

У случају наведеног сукоба закона две државе, члан 4. став 2. под а) **опредељује да је физичко лице резидент државе у којој има стално место становања. Овај критеријум је, у највећем броју случајева, довољан да реши сукоб који настаје када физичко лице има стално место становања у једној држави уговорници, а у другој држави уговорници је боравило само одређен период времена. У том случају се, при примени билатералног уговора о избегавању двоструког опорезивања, сматра да је пребивалиште место у коме физичко лице има стално место становања.**

**Место становања мора бити стално, тј. физичко лице га мора опремити и одржавати на такав начин да је очигледно да жели да га стално користи, а не да се на основу датих околности може закључити да физичко лице има намеру да тај боравак кратко траје.**

<sup>12</sup> У важећој верзији ЗПДГ, у члану 87. став 1. тачка 2) Закона, предвиђено да годишњи порез на доходак грађана, поред осталог, плаћају и нерезиденти за доходак остварен на територији Републике.

<sup>13</sup> У овом случају, приликом одређивања статуса резидентности, у обзир се узимају сви боравци једног лица у односној држави

уговорници, и то **без обзира на разлог**. Не узима се, дакле, у обзир само стварни боравак у месту становања. Мада, потребно је истаћи да посматрани временски период **мора бити довољно и разумно дуг** да би био репрезентативан, односно могао да послужи као одлучујући критеријум за утврђивање статуса резидентности.



Израз стално место становања треба тумачити тако да обухвата било који вид коришћења непокретности, и обухвата кућу или стан у власништву физичког лица, или кућу или стан који су узети у закуп, као и изнајмљену намештену собу. Оно што је битно, то је **сталност** места становања, односно неопходно је утврдити да је физичко лице учинило све да у једном континуираном временском периоду има на располагању место становања, а не да у том месту повремено (у кратком временском периоду) борава (нпр. туристички боравак, боравак за време службеног путовања, боравак који је у вези са учењем на курсевима ради неке специјалистичке обуке, и др.).

**Из наведеног се може закључити, да објекти који физичком лицу служе за опоравак након болести, за потребе студирања или бављења спортом, једном речју за краћи и тачно детерминисани боравак, не представљају стално место становања за потребе члана 4. став 2. под а) Уговора.**

У случају, дакле, када је неко физичко лице, по одредбама домаћег пореског законодавства обе државе уговорнице **резидент обе државе уговорнице, односно државе уговорнице приступају детаљној анализи критеријума** из члана 4. (Резидент) став 2. УИДО, на основу којих државе уговорнице (Република Србија и ...) покушавају да **утврде** са којом од њих две је односно физичко лице „више повезано“, односно са којом од њих две су његове личне и економске везе чвршће (у зависности од договора/одговора на то питање физичко лице ће, за потребе примене УИДО, бити или САМО резидент Републике Србије или САМО резидент друге државе уговорнице).

Истовремено, када је реч о утврђивању **резидентности правних лица**, УИДО, у члану 4. став 3. Уговора, предвиђају следеће решење:

„Ако је према одредбама члана 4. став 1. лице, осим физичког (дакле правно лице) **резидент обе државе уговорнице, сматра се да је резидент само државе у којој се налази његово место стварне управе.**“

Иако израз „место стварне управе“ у УОИДО није изричито дефинисан, на основу међународне теорије и праксе можемо закључити да он означава место из којег се **руководи** пословањем тог лица, из којег се **дају налози** за пословање и у којем се **врши надзор** над пословањем. Следећи критеријуми, између осталих, узимају се у обзир у циљу утврђивања где се налази место стварне управе:

- место у којем се **уобичајено** одржавају састанци свих акционара или партнера;
- место у којем се **уобичајено** одржавају састанци одбора директора или неког другог органа управљања;
- место у којем финансијски директор, као и његови најближи сарадници **уобичајено** обављају своје активности;
- место из којег се **свакодневно** руководи правним лицем (из којег се свакодневно доносе важне одлуке у вези са пословањем правног лица);
- место у којем се налази главна управа (центра-ла) правног лица;
- место у држави чије **законодавство** одређује правни статус правног лица;

– место у држави по чијем законодавству се води **књиговодствена и рачуноводствена евиденција** правног лица;

– место у којем се врши **општа администрација** (нпр. место у којем се налазе канцеларије руководства, комерцијалних служби, централног рачуноводства, архива).

У вези са наведеним, најновији ставови ОЕЦД, односно његовог Центра за пореску политику и администрацију – Одељења за пореске уговоре (УОИДО) иду у прилог решења чија суштина је да се, у ситуацији када место резидентности правног лица није могуће утврдити само на основу критеријума места стварне управе или због тога што се место управе правног лица не налази ни у једној од држава уговорница, у обзир узму следећи критеријуми:

– **сматраће се да је лице резидент само државе:** (варијанта А) са којом су економске везе односног правног лица чвршће; (варијанта Б) у којој се привредне активности претежно одвијају; (варијанта Ц) у којој се претежно доносе кључне одлуке у вези са пословањем односног правног лица;

– **уколико ни у једној од претходно наведених варијанти није могуће утврдити резидентност правног лица, сматраће се да је то лице резидент државе у којој на основу одредаба домаћег законодавства стиче свој правни статус;**

– **уколико правно лице свој правни статус не стиче ни у једној од држава уговорница или у обе од њих или уколико ту државу није могуће одредити, надлежни органи решиће питање заједничким договором<sup>14</sup>.**

Став ОЕЦД исказан у коментару Модела уговора из 2017. године је такав да се, уколико државе уговорнице то желе, у текст уговора угради одредба којом се експлицитно одређује да се једно лице не може позивати на одредбе УИДО и користити погодности које су њиме предвиђене, уколико није резидент ниједне од држава уговорница. Република Србија, у УИДО новијег датума, уколико то жели друга страна, прихвата наведени приступ (**УИДО са: Израелом, Јапаном, Норвешком, Сан Марином и Хонг Конгом**).

На истоветан начин је поступљено и у УИДО који су измењени претходно споменутом Мултилатералном конвенцијом, и то: **Великом Британијом и Северном Ирском, Данском, Египтом, Индонезијом, Ирском, Казахстаном, Канадом, Кином (Уговор почиње да се примењује од 1. јануара 2023. године и биће, благовремено, објављен на сајту МФ), Пољском, Русијом, Словачком, Словенијом и Холандијом.**

Према мишљењу министарства финансија број: 413-00-220/2011-04 од 23. марта 2011. године, „**ако, у поступку заједничког договарања, надлежни органи Републике Србије и Републике Аустрије, за потребе примене Уговора, не постигну сагласност око статуса резидентности односног физичког лица, то лице неће моћи да се позива на погодности предвиђене Уговором.**“

<sup>14</sup> Узимајући у обзир све околности сваког појединачног конкретног случаја.

# ПИТАЊА И ОДГОВОРИ У ВЕЗИ СА ПОТВРДОМ О РЕЗИДЕНТНОСТИ

## 1. Органи који су у државама са којима Република Србија примењује УИДО надлежни за издавање потврде о резидентности

### Питање:

Молимо да наведете листу органа (тачан назив – у оригиналу на енглеском, неком другом страном или српском језику) који су у државама са којима је у примени УИДО надлежни за издавање и/или оверу потврда о резидентности?

### Одговор:

| ДРЖАВА                                 | НАДЛЕЖНИ ОРГАН                                                                                                                        |
|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Азербејџан                          | Maliyyə Nazirliyi və Vergilər Nazirliyini<br>Ministry of Finance and the Ministry of Taxes                                            |
| 2. Албанија                            | General Taxation Department                                                                                                           |
| 3. Аустрија                            | Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigten Vertreter<br>Federal Minister of Finance or his authorized representative    |
| 4. Белгија                             | Minister of Finance or his authorised representative                                                                                  |
| 5. Белорусија                          | State Tax Committee of the Republic of Belarus<br>or its authorized representative                                                    |
| 6. Босна и Херцеговина                 | Ministry of Finance and Treasury or its authorized representative<br>Министарство финансија и Трезора или његов овлашћени представник |
| 7. Бугарска                            | Minister of Finance or his authorized representative                                                                                  |
| 8. Велика Британија<br>и Северна Ирска | Board of Inland Revenue or its authorised representative                                                                              |
| 9. Вијетнам                            | Là Bộ trưởng Bộ Tài chính hoặc người đại diện được ủy quyền của Bộ trưởng<br>Minister of Finance or his authorized representative     |
| 10. Грузија                            | FinansTa saministros an mis uflebamosil warmomadgenels<br>Ministry of Finance or its authorized representative                        |



|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 11. Грчка         | τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών ή τον εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο του<br>Minister of Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                             |
| 12. Данска        | Minister for Taxation or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 13. Египат        | Minister of Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 14. Естонија      | Minister of Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 15. Израел        | מסומה וגיצנ וא רצואה רש, לארשיב<br>Minister of Finance or his authorised representative                                                                                                                                                                                                                          |
| 16. Индија        | Central Government in the Ministry of Finance<br>(Department of Revenue)<br>or their authorized representatives                                                                                                                                                                                                  |
| 17. Индонезија    | Menteri Keuangan atau wakilnya yang sah<br>Minister of Finance or his or her authorized Representative                                                                                                                                                                                                           |
| 18. Иран          | Minister of Economic Affairs and Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                        |
| 19. Ирска         | Revenue Commissioners or their authorised representative                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 20. Италија       | Ministry of Finance                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 21. Јапан         | Minister of Finance or his authorised representative                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 22. Јерменија     | Minister of Finance and the Chairman of State Revenue Committee<br>or their authorised representatives<br>- Սերբիայում՝ Ֆինանսների և եկոնոմիկայի նախարարությունը կամ դրա լիազոր ներկայացուցիչը:<br>- Հայաստանում՝ Ֆինանսների նախարարը և Պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահը կամ նրանց լիազոր ներկայացուցիչները, |
| 23. Казахстан     | Қаржы министрлігінің немесе оның уәкілетті өкілінің<br>Министерство финансов или его уполномоченный представитель<br>Ministry of Finance or its authorized representative                                                                                                                                        |
| 24. Канада        | Minister of National Revenue or the Minister's authorized representative<br>Ministre du Revenu national ou son représentant autorisé                                                                                                                                                                             |
| 25. Катар         | Minister of Economy and Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 26. Кина          | State Administration of Taxation or its authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                |
| 27. Кипар         | Minister of Finance or his authorised representative                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 28. Кореја (ДНР)  | Ministry of Finance or its authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 29. Кореја (Реп.) | Minister of Strategy and Finance or his authorised representative<br>한국의 경우, 기획재정부 장관 또는 그의 권한을 부여받은 대리인                                                                                                                                                                                                         |
| 30. Кувајт        | Minister of Finance<br>or an authorized representative of the Minister of Finance                                                                                                                                                                                                                                |
| 31. Летонија      | Finanšu ministriju vai tās pilnvarotu pārstāvi<br>Ministry of Finance or its authorised representative                                                                                                                                                                                                           |
| 32. Либија        | Tax Department and the Secretariat of Finance<br>or their authorized representatives                                                                                                                                                                                                                             |
| 33. Литванија     | Finansų ministras arba jo įgaliotas atstovas<br>Minister of Finance or his authorised representative                                                                                                                                                                                                             |

|                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 34. Луксембург                                                        | Minister of Finance or his authorized representative<br>Ministre des Finances ou son représentant autorisé.                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 35. Мађарска                                                          | Minister of Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 36. Македонија                                                        | Minister of Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 37. Малта                                                             | Minister responsible for finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 38. Мароко<br>(Уговор почиње да се примењује 1. јануара 2023. године) | Minister of Finance or his authorised Representative<br>Ministre des Finances ou son représentant autorisé<br>لكلذب هل صخرملا لثمم وأةيلامل ريزو: برغمل صخي اميف                                                                                                                                                                                                                |
| 39. Молдавија                                                         | Ministry of Finance or its authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 40. Немачка                                                           | Bundesministerium für Finanzen<br>Federal Ministry of Finance                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 41. Норвешка                                                          | Minister of Finance or the Minister's authorised representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 42. Пакистан                                                          | Federal Board of Revenue or its authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 43. Пољска                                                            | Minister of Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 44. Румунија                                                          | Ministry of Finance or his authorised representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 45. Русија                                                            | Ministry of Finance of the Russian Federation<br>or its authorised representative                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 46. Сан Марино                                                        | Segreteria di Stato per le Finanze o il suo rappresentante autorizzato e, ai fini dell'Articolo 26 "Scambio di informazioni", l'Ufficio Centrale di Collegamento della Repubblica di San Marino<br>Ministry of Finance or its authorised representative and, for the purposes of Article 26 „Exchange of Information”, the Central Liaison Office of the Republic of San Marino |
| 47. Сингапур                                                          | Minister for Finance or his authorised representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 48. Словачка                                                          | Ministry of Finance or its authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 49. Словенија                                                         | Ministry of Finance of the Republic of Slovenia<br>or its authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 50. Тунис                                                             | Ministre des Finances, ou son représentant autorisé                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 51. Турска                                                            | Minister of Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 52. Уједињени Арапски Емирати                                         | Minister of Finance<br>or an authorized representative of the Minister of Finance                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 53. Украјина                                                          | State Tax Administration of Ukraine<br>or its authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 54. Финска                                                            | Ministry of Finance or its authorised representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 55. Француска                                                         | Ministre de l'économie et des finances<br>ou son représentant dûment autorisé                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 56. Холандија                                                         | Minister of Finance or his duly authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 57. Хонг Конг                                                         | 指稅務局局長或其獲授權代表<br>Commissioner of Inland Revenue or his authorised representative                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 58. Хрватска                                                          | Министар финансија, односно његов овлашћени представник<br>Minister of Finance or his authorized representative                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 59. Црна Гора                                                         | Министарство финансија или његов овлашћени представник                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

|                     |                                                                                                                                                                            |
|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 60. Чешка Република | Minister of Finance or his authorized representative                                                                                                                       |
| 61. Швајцарска      | Director of the Federal Tax Administration<br>or his authorized representative<br>Directeur de l'Administration fédérale des contributions<br>ou son représentant autorisé |
| 62. Шведска         | Minister of the Budget or his authorised representative                                                                                                                    |
| 63. Шпанија         | Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado<br>Minister of Economy and Finance or his authorised representative                                          |
| 64. Шри Ланка       | Commissioner-General of Inland Revenue                                                                                                                                     |

## 2. Потврда о резидентности Холандије која је издата на прописаном обрасцу РС али на којој је видљив грб Холандије, није прихватљива

### Питање:

Добили смо потврду о резидентности за нашег пословног партнера из Холандије. Потврда је издата на ПОР-2 обрасцу Републике Србије, **са напоменом** да се на врху обрасца налази грб Холандије.

Да ли се оваква потврда може прихватити?

### Одговор:

Уколико нерезидент статус резидента државе са којом је закључен УИДО доказује (оверава) на прописаном (ПОР-2) обрасцу Републике Србије, указујемо на то да, у том случају, нису дозвољене никакве измене наведеног ПОР-2 обрасца (у смислу, нпр., да се на њему додаје грб друге државе уговорнице).

Сходно наведеном, оверени ПОР-2 образац Републике Србије, на којем је (у конкретном случају) утиснут (додат) грб Холандије, **није прихватљив за надлежне пореске органе Републике Србије.**

## 3. Потврда о резидентности на којој је видљив само датум издавања (али не и година на коју се потврда односи)

### Питање:

Резидентно правно лице је исплатило приход нерезидентном правном лицу из државе са којом је у примени УИДО.

У циљу остваривања права из УИДО, нерезидентно правно лице је (у складу са чланом 159а Закона о пореском поступку и пореској администрацији) доставило потврду о резидентности своје матичне државе и то на обрасцу који прописује надлежни орган односно друге државе уговорнице (уз оригинал потврде, достављен је и њен оверен превод на српски језик).

С тим у вези, будући да у потврди о резидентности није експлицитно наведена година на коју се потврда односи, већ је у потврди (пored осталог) наведен само датум њеног издавања, молимо одговор на питање, у којем временском периоду ће наведена потврда о резидентности имати своју важност (посебно имајући

у виду то да је потврда о резидентности, формално, издата у марту 2021. године, а да је опорезиви догађај у односу на који је приход исплаћен настао у октобру 2021. године)?

### Одговор:

Уколико образац потврде о резидентности који је издао надлежни орган државе са којом је у примени УИДО не садржи експлицитно упућивање на годину на коју се потврда односи, већ само (пored осталог) датум издавања потврде, сматрамо да потврда о резидентности важи САМО за годину у којој је потврда издата.

С тим у вези, ако, у конкретном случају који наводите у вашем питању, образац иностране потврде садржи само датум издавања потврде, нпр. ... март 2021. године, а опорезиви догађај (на основу којег је приход исплаћен) је настао у октобру 2021. године, сматрамо да оваква потврда представља доказ о резидентности за **целу 2021. годину**, без обзира на датум издавања те потврде у току 2021. године (односно, да од примаоца прихода – нерезидентног правног лица, није потребно захтевати да прибави нову потврду, чији ће датум издавања бити каснији датум у односу на датум настанка опорезивог догађаја, у ситуацији када нерезидентно правно лице накнадно пореском органу достави потврду о резидентности).

Став да потврда о резидентности (издата на прописаном обрасцу односно друге државе уговорнице) која (у конкретном случају) не садржи информацију о години на коју се иста односи, важи за годину у којој је потврда издата образлажемо, нашим разумевањем, да се потврда о резидентности (осим уколико у њој експлицитно није другачије наведено) односи на временски период у којем се врши опорезивање (период опорезивања/пореска/календарска година – ово ако се пореска година „поклапа“ са календарском годином) који је, сходно позитивним пореским прописима, важећи у свакој конкретној држави уговорници.

Подсећамо на то да је и у одговарајућем обрасцу Републике Србије (нпр. Обрасцу ПОР - 1 текућа година ...), пored осталог, наведено да је у питању „годишњи захтев ...“ што тумачимо као позивање или упућивање на целу (односно) календарску годину (ово без обзира на датум издавања потврде) – истоветан, уопштено говорећи, стручни став (у смислу да потврда важи за целу годину, а не само од датума њеног издавања),

министарство финансија исказало је и у мишљењу број: 413-01-581/2009-04 од 3. 3. 2009. године, из којег цитирамо следеће:

*„Поводом вашег напред наведеног захтева, којим тражите да се Министарство финансија изјасни да ли потврда о резидентности која Вам је (ради остваривања права из Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Словенијом) издата 25. септембра 2008. године, важи за целу 2008. годину или, како то тврде надлежни органи Словеније, само од дана издавања, обавештавамо Вас о следећем:*

*Потврда о резидентности коју Вам је издало ово министарство односи се на целу 2008. годину.“*

**Истовремено (и супротно наведеном општем разумевању)** ако држава која издаје потврду, у време издавања потврде има сазнања да се потврда не може односити на целу годину (нпр., потврда је издата у мају 2021. године, а порески обвезник је основан или је престао да постоји у априлу 2021. године), онда ће та чињеница у потврди бити посебно истакнута – у том смислу да је порески обвезник био резидент односне државе до априла 2021. године (када је као такав престао да постоји), односно да је порески обвезник постао резидент односне државе од априла 2021. године (када је основан), што је чињеница са којом смо се сусретали у контактима са представницима надлежних органа држава са којима је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

С обзиром на изнето, у конкретном случају који наводите у вашем питању, потврда о резидентности (на иностраном обрасцу) која је (без посебног навођења на који се период календарске године потврда односи) издата, нпр., у марту 2021. године, а пореска обавеза (нпр. исплата прихода нерезиденту) је настала у октобру (исте) 2021. године, по нашем мишљењу, представља валидан доказ о резидентности државе издаваоца потврде и у време настанка пореске обавезе.

Ово је, наравно, под претпоставком да надлежни порески органи Републике Србије (Пореска управа) немају доказ или основану сумњу да је у питању другачије чињенично стање (у смислу, нпр., да дотични порески обвезник, у време настанка пореске обавезе, можда више није резидент државе која је издала потврду), у којем случају, онда (у складу са прописима) могу затражити и додатне доказе (нпр., да од дана издавања потврде, па до дана настанка пореске обавезе, није протекло више од 6 месеци ...).

У сваком случају, ако надлежни порески органи Републике Србије (Пореска управа) изразе сумњу у веродостојност тако приложене потврде, иста се (у складу са одговарајућим чланом уговора о избегавању двоструког опорезивања који се односи на „Размену обавештења“) може проверити код надлежног органа (из члана 3. Опште дефиниције) друге државе уговорнице (државе издаваоца потврде).

Конечно, у случају накнадног достављања потврде о резидентности (након исплате прихода и примене домаћих пореских прописа, а не решења садржаних у уговору о избегавању двоструког опорезивања), потврда о резидентности (за приход исплаћен у време

настанка пореске обавезе – из вашег примера: у октобру 2021. године) издата било којег датума до краја 2021. године (као и без посебног навођења на који се период у 2021. години потврда односи) требало би да буде прихваћена као валидна.

Ако је, међутим, потврда издата у 2022. години (за приход исплаћен у октобру 2021. године), онда на потврди експлицитно треба да буде наведено да се односи на целу 2021. годину (што се само по себи и подразумева – ако на потврди не буде другачије наведено) или на неки посебан временски период у 2021. години (који, свакако, треба да обухвати период настанка пореске обавезе или период исплате прихода).

#### 4. Период важење потврде о резидентности

##### Питање:

Надлежна организациона јединица Пореске управе издала је, у октобру 2021. године, потврду о резидентности (Републике Србије) која је лицу потребна, за остваривање права из УИДО – потврда је издата на прописаном (ПОР - 1) обрасцу Републике Србије (напомена: лице је, у годинама које претходе години издавања потврде, било резидент друге државе уговорнице).

Да ли потврда о резидентности која је издата у октобру 2021. године важи за целу 2021. годину или само за период од октобра до децембра 2021. године?

##### Одговор:

На основу изложеног, као и након увида у садржину издате потврде, уопштено говорећи, сматрамо да се потврда о резидентности коју је, у конкретном случају, издала надлежна организациона јединица Пореске управе, **односи на целу 2021. годину** (осим, ако је у самој потврди наведено другачије – што, у конкретном случају, није учињено) **а не само на период од дана издавања потврде па до краја текуће календарске 2021. године.**

Наведено је из тог разлога што смо пажљиво прочули документацију коју сте нам доставили у прилогу вашег питања (Уверења Полицијске управе за град ... – Управе за странце ..., оверене копије Уговора о закупу непокретности, оверене копије путне исправе – са одобренем боравком у Републици Србији за целу годину за коју се тражила потврда, оригинал превода Уговора о раду, оверене копије пријаве пребивалишта, оверене копије извода из матичне књиге венчаних и, др.), са напоменом да сте истоветну документацију доставили и надлежној организационој јединици Пореске управе (приликом подношења захтева за издавање потврде).

Додатно указујемо на то да и на самој потврди пише да је у питању: „Годишњи захтев за остваривање олакшице из Уговора/Споразума о избегавању двоструког опорезивања између Републике Србије и ... (Annual Claim for Relief under the Convention/Agreement between the Republic of Serbia and ...)“.

Подсећамо на то да је, по сличном питању, Министарство финансија, својевремено, заузело исти стручни



став, и то у мишљењу број: 413-01-581/2009-04 од 3. марта 2009. године (наведени стручни став је, касније, аргументовано „одбрањен“ у „Поступку заједничког договарања“ који је, у складу са чланом 26. Уговора о избегавању двоструког опорезивања, покренула од- носна друга држава уговорница).

### 5. Период важење потврде о резидентности издате на основу „годишњег захтева“

#### Питање:

Колико је временско важење потврде о резидентности за текућу годину коју добијамо од наших партнера из иностранства на Обрасцу ПОР-2, односно на прописаном обрасцу друге државе уговорнице?

Да ли она важи до краја године на коју се односи?

#### Одговор:

Уобичајено је да потврде о резидентности, **осим ако у самој потврди није другачије назначено**, важе за целу годину (односно, до краја године) на коју се потврда односи – **без обзира** на то да ли се потврда о резидентности односи на једну или више претходних година или на текућу годину, **укључујући и део године који претходи датуму издавања потврде**.

С тим у вези, у прописаном ПОР - 2 ... обрасцу Републике Србије, јасно је назначено да је у питању „Годишњи захтев за остваривање олакшице из УИДО ...“.

Истовремено, сасвим је могуће (досадашња ис- куства из праксе дају за право оваквом ставу) да орган који је у држави уговорници надлежан за издавање потврде о резидентности, на основу расположивих чињеница и околности које се односе на сваког кон- кретног пореског обвезника (физичко или правно лице) у потврди о резидентности **јасно наведе временски период важења потврде о резидентности (нпр., правно лице је у држави резидентности основано у фебруару неке године, али је касније (у току те исте године, нпр. у новембру) из оправданих раз- лоба (нпр., стечаја или ликвидације) престало да постоји или је место стварне управе преместило у неку другу или трећу државу, чиме је, аутоматски, престало да буде резидент првospomenуте државе).**

Из наведеног произлази да ће односни порески обвезник имати право на уживање погодности из УИДО, само ако је у времену исплате прихода (на који временски период се односи потврда о резид- ентности) био резидент односне државе уговорнице са којом Република Србија има закључен УИДО.

Могуће је, међутим, да надлежни порески органи државе извора захтевају (сходно одредбама домаћег законодавства) да се потврде о резидентности (иако се у њима наводи да важе за целу годину, односно ако постоје правно оправдани разлози за такво поступање) издају, односно обнављају на сваких шест месеци, што се, у крајњој мери, мора испоштовати.

### 6. Потврде о резидентности издате у електронском формату

#### Питање:

Да ли надлежни порески органи Републике Срби- је прихватају потврде о резидентности које надлежни органи других држава издају у електронском формату?

#### Одговор:

Република Србија примењује уговоре о избе- гавању 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 за- кључен уговор, нерезидент доказује код домаћег ис- платиоца прихода, потврдом о резидентности овереном од стране надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент, на обрасцу прописаном овим правил- ником (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 нерези- дент 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 нере- зидент 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 – „Слу- жбени 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 Ре- публике 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 дру- ге државе уговорнице (из било којег разлога, по сопственом нахођењу) потврду о резидентности својих резидената (пored папирне форме) издаје и у електронском (или, искључиво, у електрон- ском) формату, у циљу прихватања такве потврде у Републику Србију, 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 појашњење.

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: dejan.dabetic@mfin.gov.rs.

2) **Достављањем (на једном од претходно описана два 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, Италија, 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 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.**

## 7. Потврде о резидентности које не садрже експлицитно позивање на УИДО

### Питање:

Да ли се за потребе примене УИДО са Ирском (уживања погодности из УИДО) као и са другим др-

жавама, може прихватити потврда о резидентности коју су надлежни органи Ирске издали у електронском формату (али у којој се експлицитно не наводи да се статус резидентности Ирске потврђује за потребе УИДО са Републиком Србијом)?

### Одговор:

У електронској комуникацији надлежних експерата, почетком 2017. године, од надлежних органа Ирске добијено је обавештење да је у тој земљи (за разлику од праксе која је важила до краја 2016. године, када су све потврде о резидентности (у оригиналу – прим. Д.Д.) издаване у папирној форми) у складу са изменом, до тада важеће процедуре, у 2017. години, започео „нови“ процес издавања потврда о резидентности у електронском ПДФ формату (ово као претеча дугорочног поступања у будућности, које се састоји у пружању услуга електронским путем).

С тим у вези, као и **посебно** у вези са питањем које се односи на непомињање конкретног УИДО на који се потврда о резидентности односи (УИДО са Србијом), што у недостатку одговарајућег појашњења **може** да наведе на закључак да се потврда односи на статус резидента Ирске, само за потребе домаћег пореског законодавства, али не и за потребе УИДО (што се, као услов за уживање погодности из УИДО, изричито наводи у првој реченици члана 4. (Резидент) став 1. УИДО са свим државама, укључујући и, у конкретном случају, УИДО са Ирском, од надлежних органа Ирске је, у неформалној и непосредној електронској комуникацији надлежних експерата, **накнадно** добијено следеће појашњење у којем се, поред осталог, истиче следеће (незваничан превод Д.Д.):

„Позивање на (конкретан – прим. Д.Д.) УИДО више не постоји у потврдама (о резидентности – прим. Д.Д.) које се, у 2017. години, издају Корпорацијама (правним лицима – прим. Д.Д.).

Међутим, овим потврдама се потврђује резидентност правних лица у држави (Ирској – прим. Д.Д.) за потребе опорезивања у односној (у потврди, наведеној – прим. Д.Д.) години. Овим се потврђује, да је правно лице, у 2017. години, у Ирској, регистровано за порез на добит – на основу чињенице да је лице, за потребе опорезивања, резидент у Ирској, као и да, због тога, подлеже опорезивању ирским порезом на добит на целокупну своју добит, без обзира на то где настаје.

С тим у вези, као и **с обзиром на то да се у потврди изричито не врши позивање на конкретан УИДО**, њоме се (потврдом – прим. Д.Д.) потврђује резидентност Ирске за потребе резидентности, онако како је тај израз (резидент – прим. Д.Д.) дефинисан у ирским УИДО и, који је као такав, валидан за потребе УИДО.

Потврда коју издаје надлежни орган садржи датум издавања, пун назив компаније, њен пореско-регистрациони број, као и став да је компанија резидент у тој држави (Ирској – прим. Д.Д.).

Имајући у виду наведено као и посебно решење из члана 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, према којем статус резиден-

та државе са којом је закључен УИДО (у конкретном случају, Ирске) нерезидент доказује, поред осталог, на овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен УИДО (у конкретном случају, Ирске) **сматрамо да би надлежни порески органи у Републици Србији требало да прихвате потврду о резидентности Ирске издату у електронском ПДФ формату.**

У сваком случају, ако надлежни порески органи Републике Србије изразе сумњу у веродостојност тако приложене потврде, она се, у складу са одговарајућим чланом УИДО који се односи на „Размену обавештења“, може проверити код надлежног органа Ирске (из члана 3. – Опште дефиниције став 1. УИДО) за који се, у конкретном случају, тврди да је издао потврду.

## 8. Потврде о резидентности иностраног партнерства

### Питање:

Молимо за савет – како да поступимо у ситуацији у којој камату треба да исплатимо партнерству (командитном друштву) из Немачке које због свог пореског статуса у тој држави није у могућности да нам достави потврду о резидентности за партнерство као такво (правно лице), већ само за своје чланове (физичка или правна лица)?

### Одговор:

Под партнерством (енг. Partnership) подразумевају се ортакчко друштво (енг. General partnership) и командитно друштво (енг. Limited partnership).

С тим у вези, указујемо на то да се у неким државама, укључујући и Републику Србију, партнерство опорезује као правно лице, тј. у складу са одредбама одговарајућег пореза на добит правних лица (сходно којој чињеници те државе издају потврде о резидентности за партнерство као правно лице).

Истовремено, међутим, у неким другим државама, укључујући у конкретном случају и Немачку, командитно друштво се опорезује на тзв. **фискално транспарентан начин**, односно као друштво лица – пословни резултат друштва лица приписује се њиховим члановима и ако су чланови физичка лица, опорезују се порезом на доходак физичких лица, односно командитар се, обично, опорезује лично (као физичко лице) на свој удео у имовини и добити командитног друштва.

У том случају, у циљу примене одредаба УИДО са Немачком, неопходно је да сваки појединачни командитар, резидентном исплатиоцу камате поднесе доказ (потврду) о сопственој резидентности Немачке.

С тим у вези, уколико, у конкретном случају, сви командитари нису резиденти Немачке, већ су неки од њих резиденти држава са којима Република Србија нема закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сматрамо да би резидентни исплатилац камате требало да поступи на следећи начин:

Укупан износ камате требало би, процентуално, поделити са бројем командитара који су презентовали

(валидну) потврду о резидентности Немачке а, затим, на бруто износ камате који се односи на сваког појединачног командитара применити решење из Уговора (неопорезивање камате у Републици Србији, што значи да право опорезивања камате припада само Немачкој).

Потврда о резидентности страног командитног или ортакчког друштва (партнерства) која се у другим државама опорезују као фискално транспарентна (не опорезује се друштво или партнерство као правно лице, већ њихови чланови – командитари или партнери) **гласи на чланове друштва** (командитаре или партнере – физичка или правна лица)!

На исти начин би требало поступити и у случају командитара који су резиденти држава са којима Република Србија нема закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, са том разликом што би на бруто износ (њима припадајуће камате) требало применити стопу пореза по одбитку (15%) предвиђену чланом 64. став 1. ЗПДГ.<sup>1,2</sup>

На сличну тему – опорезивање прихода партнерства – адвокатске канцеларије, само што је у питању примена УИДО са Великом Британијом и Северном Ирском, као и опорезивање прихода од „Самосталних личних делатности“ из члана 14. Уговора, дато је мишљење Министарства финансија број: 430-00-00185/2017-04 од 28. јула 2017. године у којем је, поред осталог, наведено:

*„Од укупног износа накнаде коју (формално) треба исплатити Адвокатској канцеларији, на 82,03% накнаде која се (суштински) исплаћује командитарима (физичким лицима/адвокатима - партнерима у Адвокатској канцеларији) за које је достављена (валидна) потврда о резидентности Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске, требало би применити решење из Споразума (неопорезивање накнаде у Републици Србији - што значи, да право опорезивања накнаде, припада само Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске). Посебно указујемо, да за наведено поступање, није од значаја начин (проценат) на који ће се наведена накнада, даље, расподелити сваком појединачном командитару (физичком лицу/адвокату – партнеру у Адвокатској канцеларији). Аналогно би, требало поступити и у случају примене уговора о избегавању двоструког опорезивања са другим државама уговорницама (за које, у вашем захтеву не наводите конкретне податке).*

*У случају командитара (физичких лица/адвоката - партнера у Адвокатској канцеларији) који су резиденти држава са којима Република Србија нема закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (нерезиденти Републике Србије) на део накнаде*

1 Мишљење Министарства финансија број:430-01-454/2015-04 од 11. фебруара 2016. године.

2 Према најновијим информацијама из Немачке, као и у складу са прописима у тој држави, одређеним врстама партнерстава (која се, тренутно, опорезују на претходно описани „фискално транспарентан начин“), омогућено је да, уз испуњење одговарајућих услова, оптирају да буду опорезовани као корпорације, односно правна лица, у којем случају (онда) потврда о резидентности може бити издата за партнерство као правно лице.



остварен радом на територији Републике Србије (уколико је то случај) који се исплаћује тим лицима, требало би применити решење из чл. 85. и 86. ЗПДГ (опорезивање стопом пореза по одбитку од 20% на основу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%). У супротном, предметна накнада која није остварена радом на територији Републике Србије, не подлеже плаћању пореза на доходак грађана сагласно ЗПДГ.“

## 9. Недобитна организација као резидент (да или не)

### Питање:

1. Да ли се резидентом, у смислу члана 2. Закона о порезу на добит правних лица, сматра **недобитна организација – спортски клуб** који је уписан у регистар удружења, друштава и савеза у области спорта код надлежног органа?

2. Да ли је, у смислу члана 2. став 1. Закона о порезу на добит правних лица, издавање потврде о резидентности **условљено** ефективном обавезом и плаћањем пореза на добит правних лица или, свака **недобитна организација** испуњава услов да се сматра пореским резидентом и пореским обвезником јер подлеже опорезивању у складу са одредбама Закона о порезу на добит правних лица?

3. Да ли постоје **друга ограничења или услови** за **недобитне организације** (спортски клуб) у вези са правом на прибављање потврде о резидентности, осим услова који важе за сва правна лица?

### Одговор:

1. Утврђивање статуса резидента Републике Србије, за потребе примене домаћег пореског законодавства Републике Србије (дакле, када се статус резидента Републике Србије не утврђује за потребе примене Уговора), у пракси се не врши на начин да се пореском обвезнику издаје посебна потврда о резидентности (као што је то случај када се статус резидента Републике Србије утврђује за потребе примене Уговора – издавањем Обрасца ПОР-1, о чијој садржини, овом приликом, нећемо говорити), већ се резидентност Републике Србије цени простим утврђивањем испуњености чињеница наведених у чл. 2. и 3. Закона о порезу на добит правних лица, на основу којих надлежни органи Пореске управе даље поступају у складу са Законом.

С тим у вези, **недобитна организација** (у конкретном случају спортски клуб који је уписан у регистар удружења, друштава и савеза у области спорта код надлежног органа) је, у смислу члана 2. Закона о порезу на добит правних лица, порески резидент Републике Србије, **у којој се налази њено место стварне управе и контроле, САМО** уколико је (у конкретном случају) **као и уз презентовање одговарајућих доказа, остварила приход продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду** – наше разумевање је, да је то, **управо**, случај из ваших питања (да је, у конкретном случају, спортски клуб остварио неки приход на тржишту/у држави са којом је у примени УИДО

или од резидента државе са којом је у примени УИДО), **из којег разлога му је и потребна потврда о резидентности**, како би у у држави са којом је у примени УИДО/држави извора (као резидент Републике Србије) **у односу на односни приход, остварио одговарајуће право из УИДО – последично, наведеном пореском обвезнику треба издати потврду о резидентности.**

Утврђивање и/или проверу наведеног (услова за утврђивање статуса резидента Републике Србије, као и услова за издавање потврде о резидентности) врши Пореска управа.

2. Утврђивање статуса резидента Републике Србије, као и (с тим у вези) издавање потврде о резидентности, **није условљено** ефективним плаћањем пореза у Републици Србији.

3. У складу са Правилником о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности<sup>3</sup>, **не постоје посебни, у односу на сва друга правна лица, услови или ограничења** за издавање потврде о резидентности за **недобитне организације** (спортски клуб, у конкретном случају).

## 10. Потврде о резидентности издате за временски период који претходи датуму издавања потврде (али не и за будући временски период)

### Питање:

У прилици смо да нашем пословном партнеру из државе са којом је у примени УИДО (независно од тога да ли је, у конкретном случају, реч о физичком или правном лицу) исплатимо приход који се опорезује порезом по одбитку у складу са одговарајућим одредбама домаћег пореског законодавства.

С тим у вези, а у циљу примене одредаба УИДО (опорезивања односног прихода бенифицираном стопом пореза по одбитку или неопорезивања у Републици Србији тако оствареног прихода) као један од услова (поред, нпр., доказа о стварном власништву над приходима) за примену одредаба УИДО, достављена нам је потврда о резидентности (издата почетком фебруара 2022. године), али са важношћу САМО до краја претходног месеца (у конкретном случају, САМО за јануар 2022. године).

Ово уз, наводно, образложење да надлежни порески органи односне друге државе уговорнице, потврду о резидентности не издају за дужи временски период (посебно не за период након датума издавања потврде).

Имајући у виду наведено, као и, посебно, околност да је у питању наш дугогодишњи пословни партнер којем, током године, у више наврата, треба да исплатимо приход, суочени смо са потребом да приликом сваке исплате прихода (чак иако исплата следи непосредно почетком наредног месеца – у односу на претходни месец, за који је приложена потврда о резидентности) од нерезидента, сваки пут изнова

3 „Службени гласник РС“, бр. 80/2010 и 44/2018 – др. Закон.



тражимо потврду о резидентности (што нас умногоме успорава у пословању, а нерезидента, по нашем мишљењу, излаже непотребним и додатним трошковима) или да, у недостатку потврде о резидентности, применимо одредбе домаћег пореског законодавства (односно, нерезидента лишимо могућности уживања погодности из УИДО).

С обзиром на изнето, молимо за, ако је то могуће, потврду информације да надлежни порески органи неких држава, потврду о резидентности својих резидената издају само са роком важењем за месец (или до краја месеца) који претходи датуму издавања потврде, односно како да поступимо ако приход треба да исплатимо почетком месеца (који непосредно следи месец у којем смо извршили претходну/последњу исплату и за који имамо благовремено достављену валидну потврду о резидентности) за који у тренутку исплате није реално очекивати да нам нерезидент достави потврду о резидентности?

### Одговор:

У непосредној електронској комуникацији надлежних експерата, добијено је обавештење да неке државе потврде о резидентности својих резидената издају **искључиво за претходни период, у односу на датум издавања потврде, односно за период који је „истекао“, али не и за период, у односу на датум издавања потврде, који још увек није наступио (односно, потврда о резидентности се не може издати за будућност, тј. унапред).**

Ово је из тог разлога што порески обвезник резидентност (за потребе УИДО – прим. Д.Д.) своје матичне државе, у току године може да промени.

У супротном, односно када би потврду о резидентности било могуће издати и за будући (у односу на датум издавања потврде) период, а порески обвезник (поступајући на прописима дозвољен начин – прим. Д.Д.) више није резидент државе чији је орган издао потврду (због чега наведена потврда није валидна, односно не одражава чињенично стање), односну државу би могао довести у непријатну ситуацију, у којој би јој друга држава уговорница (у конкретном случају, Република Србија – прим. Д.Д.) са правом могла приговорити да коректно не примењује и не тумачи одредбе УИДО – прим. Д.Д. .

Имајући у виду наведено, потврда о резидентности која је издата, нпр., у априлу 2022. године, али у којој се изричито наводи да важи за март 2022. године, надлежни порески органи Републике Србије (по нашем мишљењу) требало би да прихвате као валидну и да с тим у вези нерезиденту омогуће „уживање погодности“ из УИДО само за приход исплаћен у марту 2022. године, али не и за приход који је исплаћен или који ће бити исплаћен у будућем (у односу на датум издавања потврде) периоду – нпр. у априлу, мају, јуну ... 2022. године (за све ове будуће исплате неопходно је обезбедити нову потврду о резидентности у којој се датум важења потврде поклапа са месецом у којем је извршена исплата – или је потврда издата у месецу који непосредно следи месецу у којем је извршена

исплата, а у потврди се изричито наводи да важи за месец у којем је извршена исплата).

У супротном, односно, ако се датум важења потврде не поклапа са датумом исплате прихода, потврда није издата у месецу у којем је извршена исплата или је у потврди изричито наведено да се односи на неки други период а не на период у којем је извршена исплата, домаћи исплатилац прихода треба да примени одговарајуће одредбе домаћег пореског законодавства а не, одредбе УИДО, са напоменом да се у случају накнадног достављања валидне потврде о резидентности, након исплате прихода и с тим у вези примене одредаба домаћег пореског законодавства а не одредаба УИДО, примењују одговарајуће одредбе домаћег пореског законодавства које се односе на повраћај више плаћеног пореза.

## 11. Потврда о резидентности која гласи на власника пружаоца услуга а не на пружаоца услуга (предузетника)

### Питање:

У прилици смо да исплаћујемо приходе по уговору за услуге продукције медијских садржаја које се врше у иностранству (уговор је закључен са пружаоцем услуга који у Холандији обавља регистровану привредну делатност као предузетник и који је, као такав, уписан у привредном регистру надлежног органа у Холандији – Привредној комори Холандије уз, поред осталог, навођење имена и презимена физичког лица као власника).

С тим у вези, надлежни порески орган Холандије је, на захтев власника (физичког лица) пружаоца услуга издао потврду о резидентности (на прописаном ПОР - 2 обрасцу Републике Србије) да је односно физичко лице резидент Холандије (**са истоветном адресом, као и адресом на којој је уписана и адреса пружаоца услуга**).

Истовремено је исти надлежни порески орган Холандије на захтев власника (физичког лица) пружаоца услуга, потврдио да односно физичко лице послује под називом пружаоца услуга, који (назив) овом приликом, нећемо наводити.

С обзиром на изнето и будући да попуњени ПОР-2 образац гласи на име и презиме физичког лица (власника пружаоца услуга) а уговор и рачуни гласе на пружаоца услуга (што је, на основу доказа које прилажемо, регистрована привредна делатност предузетника, односно физичког лица – власника пружаоца услуга), молимо за потврду или негирање валидности наведене потврде о резидентности издате на прописаном ПОР-2 обрасцу Републике Србије (додатно, да ли се издавалац фактуре, пружалац услуга, односно његов власник на кога гласи потврда о резидентности може сматрати стварним власником прихода)?

Другачије речено, да ли у случају потврдног одговора на постављена питања, исплатилац прихода може применити стопу пореза по одбитку (на ауторске накнаде – прим. Д.Д.) предвиђену у уговору о избегавању двоструког опорезивања са Холандијом?

### Одговор:

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

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

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

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 образцу (ПОР-2 образцу – прим. Д.Д.) или овереном преводу потврде на образцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају на образцу који прописује надлежни орган Холандије).

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Краљевине Холандије закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом (у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. 1. 1984. године.

Уговор се примењује и у билатералним економским односима између Републике Србије и Краљевине Холандије.

Уговор је, са почетком примене од 1. 1. 2020. године, измењен решењима из Мултилатералне Конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре – у даљем тексту: Мултилатерална конвенција („Службени гласник РС – Међународни уговори”, број 3/18).

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

**Имајући у виду наведено, као и, посебно, након увида у достављени ПОР-2 образац попуњен и оверен од стране надлежног органа Холандије, уочили смо да је на њему видљив (додат) грб Холандије, из којег разлога исти не може бити прихватљив.**

С тим у вези, алтернатива је:

– да потврда о резидентности поново буде издата на прописаном ПОР-2 образцу Републике Србије (овај пут, без икаквог додавања или мењања његове форме или садржаја);

или

– да потврда о резидентности буде издата на прописаном образцу Холандије (подразумева се, уз презентовање њеног овереног превода на српски језик).

Уколико се потврда о резидентности издаје на прописаном образцу Холандије, суверено је право надлежног органа Холандије да, **по свом нахођењу**, пропише садржину, изглед и начин издавања потврде о резидентности.

С обзиром на изнето, према нашем мишљењу, било би боље (корисније – у смислу избегавања могућности за евентуално „спорење“ са надлежним органима Пореске управе) да потврда о резидентности гласи на издаваоца рачуна (пружаоца услуга, који у Холандији обавља регистровану привредну делатност као предузетник и који је, као такав, уписан у привредном регистру надлежног органа у Холандији – Привредној комори Холандије), а не да потврда о резидентности гласи на његовог власника (физичко лице).

Истовремено, као и у недостатку додатних информација које би нам указивале на могућу злоупотребу, односно намеру избегавања плаћања дужног пореза за чије утврђивање је надлежна Пореска управа, сматрамо да и додатно појашњење, тј. документација која је на захтев власника (физичког лица) издата од надлежног органа Холандије, да односно физичко лице, као конкретни пружалац услуга, послује под одређеним називом (који, како је претходно наведено, овом приликом нећемо наводити) може бити од користи за доношење коначне одлуке о валидности потврде о резидентности (било да је она издата на прописаном ПОР-2 образцу Републике Србије, било на прописаном образцу Холандије) – исто важи и за утврђивања статуса стварног власника.

Наведено је сагласно са начелом фактицитета из члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији (односно, у циљу утврђивања суштине односне трансакције).

Конечно, уколико Пореска управа, и поред свега, изрази сумњу у веродостојност приложене документације, иста се може проверити код надлежног органа Холандије – ово уз позив на одговарајући члан Уговора који се односи на Размену обавештења (што, такође, спада у надлежност Пореске управе).

## 12. Потврда о резидентности НР Кине

### Питање:

У прилици смо да исплатимо приход нашем дугогодишњем пословном партнеру из Кине.

С тим у вези, на нашу молбу да нам партнер (у циљу примене одговарајућих одредаба УИДО које су, по њега, повољније него одредбе домаћег пореског законодавства Републике Србије) достави валидну потврду о резидентности на обрасцу који издају надлежни органи Кине (ово ако надлежни органи Кине нису у могућности да потврду о резидентности издају на прописаном обрасцу Републике Србије) добили смо информацију да је у Кини потврду о резидентности могуће добити тек половином године, што, према нашем разумевању, у пракси значи да за приходе које исплаћујемо (или које смо исплатили) пре краја, нпр., јуна 2022. године (нпр. у првих 6 месеци 2022. године), не можемо применити одговарајуће одредбе УИДО.

Молимо за потврду или, што би за нас као и за нашег кинеског партнера било повољније – деманти нашег претходно наведеног разумевања, односно за сугестије како да поступимо у сваком претходно описаном конкретном случају?

### Одговор:

Сходно одговарајућим одредбама члана 107а ст. 1. и 3. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, ... и 153/20 – у даљем тексту: ЗПДГ) и члана 40а ст. 1. и 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ... и 118/21 – у даљем тексту: ЗПДПЛ), поред осталог, приликом обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента (у конкретном случају, резидента Кине – прим. Д.Д.) исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија (у ЗПДПЛ: Република – прим. Д.Д.) закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања.

Ако исплатилац прихода примени одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, а није испуњен претходни услов (у конкретном случају, није му достављена потврда о резидентности Кине – прим. Д.Д.), што за последицу има мање плаћен износ пореза<sup>4</sup>, дужан је да плати разлику између плаћеног пореза и дугованог пореза.

Из наведеног произлази да домаћи исплатилац прихода којем у тренутку исплате прихода нерезиденту (резиденту Кине) због (како наводите) унутрашње праксе у Кини<sup>5</sup>, није достављена потврда о резидентности (као и уз уважавање разлога таквог поступања надлежних органа Кине) није овлашћен да примени

одговарајуће одредбе УИДО које су за нерезидента (резидента Кине) повољније него што су то одредбе домаћег пореског законодавства Републике Србије.

С тим у вези (као и у циљу омогућавања нерезидентима – резидентима држава са којима је закључен УИДО – у конкретном случају, резидентима Кине уживања погодности из УИДО) посебно напомињемо да се у случају накнадног достављања валидне потврде о резидентности, примењују одговарајуће одредбе ЗПДГ, ЗПДПЛ и Закона о пореском поступку и пореској администрацији који се односе на повраћај више плаћеног пореза.

Имајући у виду наведено, односно практичне „проблеми“ и дилеме са којима се, у вези са потврдама о резидентности издатим на обрасцима других држава уговорница (држава са којим је у примени УИДО) по њиховом виђењу (онако како су изложени у напред наведеним питањима) сусрећу порески обвезници (домаћи исплатиоци прихода) и посебно нерезидентни оствариоци прихода, и овом приликом понављамо више пута исказан лични став аутора одговора на претходна питања (који није у супротности са светском праксом по овом питању – напротив) о залагању за решење које би предвиђало да се статус резидента државе са којом је закључен УИДО доказује, искључиво, на прописаном обрасцу Републике Србије<sup>6</sup>.

Применом наведеног решења, умногосте се превазишли претходно описани „проблеми“ који се односе на прибављање потврда о резидентности на обрасцима које прописују надлежни органи других држава уговорница (а за које, сада важеће, решење су се на одговарајући начин, залагали и – по нашем мишљењу, недовољно аргументовано – бројни домаћи исплатиоци прихода, вероватно, и под утицајем нерезидентних примаоца прихода).

Чини нам се да је протек времена показао да њихови том приликом навођени аргументи нису у потпуности били оправдани.

Међутим, посебно треба обратити пажњу на чињеницу да у овом тренутку (у складу са решењима из члана 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији) статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент може доказати и овереним преводом потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сугеришемо да се приликом дилеме како, у сваком конкретном случају, исправно поступити, имају у виду претходни одговори на постављена питања.

<sup>4</sup> Зато што је примењена нижа стопа пореза по одбитку предвиђена УИДО или зато што је порез, сходно одговарајућим одредбама УИДО, у Србији требало да се плати (а није уопште плаћен).

<sup>5</sup> Суштински сличне информација (у смислу немогућности добијања потврде о резидентности пре, нпр., краја јуна текуће године) својевремено су добијене непосредно од обвезника и када је у питању поступање надлежних органа у неким другим државама са којим је закључен УИДО (нпр. Словачкој).

<sup>6</sup> Ово, поред осталог, зато што прописани образац сваке државе уговорнице (Републике Србије, у конкретном случају) представља име и презиме те државе у материји избегавања међународног двоструког опорезивања и доказ њеног разумевања и посвећености овој (у данашње време) више него актуелној пореској теми (уз, посебну напомену, да данас у свету, посебно када су у питању земље у развоју - у које спада и Република Србија, није велики број држава које имају сопствени модел обрасца потврде о резидентности - укључујући и образац којим се доказује статус резидента друге државе уговорнице - што, Републици Србији, свакако, треба да импонује).



## ПРАВО НА ПРЕКЊИЖАВАЊЕ ВИШЕ ИЛИ ПОГРЕШНО УПЛАЋЕНИХ ЈАВНИХ ПРИХОДА И ЗАСТАРЕЛОСТ ПРАВА НА ПРЕКЊИЖАВАЊЕ

Право на повраћај и прекњижавање пореза и споредних пореских давања уређено је следећим прописима:

- чланом 10. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, ... и 96/21 – у даљем тексту: ЗПППА);
- чланом 60. Закона о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 93/12, ... и 118/21);
- чланом 52. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, ... и 153/20);
- чл. 268. до 270. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, ... и 59/22).

У складу са чланом 10. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, физичко, односно правно лице има право:

- 1) на повраћај више или погрешно наплаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза, када је то другим пореским законом предвиђено;
- 2) на пореску рефакцију;
- 3) да користи порески кредит у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања;
- 4) да користи више и погрешно уплаћен порез, односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Према томе, чланом 10. став 2. тачка 4) ЗПППА дато је право пореском обвезнику да погрешно уплаћени порез или споредна пореска давања може да користи за намирење доспелих обавеза по другом основу, односно по свим врстама јавних прихода за које има доспелу, а неизмирену обавезу (порез по одбитку, ПДВ, порез на добит, порез на имовину, порез на пренос апсолутних права и све друге обавезе јавних прихода). На пример, порески

обвезник има преплаћену обавезу пореза на добит предузећа, као и доспелу неизмирену обавезу пореза на додату вредност. У овом случају порески обвезник може да тражи од пореског органа код којег се води као порески обвезник да **прекњижи** преплаћену обавезу пореза на добит на неизмирену доспелу обавезу пореза на додату вредност у висини преплаћене обавезе пореза на добит.

**Прекњижавање** представља повраћај више или погрешно уплаћених средстава са једног уплатног рачуна, уз истовремену уплату на други уплатни рачун. **Услов за прекњижавање је да постоји преплата на рачуну на терет којег се врши пренос средстава и дуг на рачуну у корист којег се врши пренос средстава.**

Ако правно лице одлучи да тражи повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, Пореска управа обавезна је да по захтеву пореског обвезника донесе решење без одлагања, и то **најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева**, ако пореским законом није другачије одређено (члан 10. став 3).

### 1. Дан плаћања пореза путем прекњижавања

Датум на који се врши прекњижавање прописано је одредбом члана 68. став 4–6. ЗПППА.

Ако порески обвезник поднесе захтев за плаћање пореза путем прекњижавања, даном плаћања пореза сматра се:

1) дан на који је доспео порез који се плаћа путем прекњижавања, ако на тај дан постоји више плаћени порез по другом основу, или

2) дан на који је порез по другом основу плаћен у износу већем од дугованог, ако је порез који се плаћа путем прекњижавања раније доспео.

Дан плаћања пореза одређује се на основу чињеничног стања на дан одлучивања по захтеву.



Дан на који је порез на додату вредност плаћен у износу већем од дугованог у смислу члана 68. став 4. ЗППА је дан на који порески обвезник има право да поднесе захтев за повраћај неискоришћеног износа пореског кредита у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност. У складу са чланом 52. став 3. Закона о ПДВ, порески обвезник може да тражи повраћај неискоришћеног износа пореског кредита подношењем захтева, најраније истеком рока за подношење пореске пријаве за текући порески период.

**Значи, без обзира на дан доношења решења, прекњижавање се врши:**

**1) На дан настанка пореске обавезе, ако смо на тај дан имали преплату на другом рачуну са којег се захтева прекњижавање.**

#### Пример:

Порески обвезник има преплату на рачуну пореза на добит на дан 30. 08. 2022. године. На дан 15. 09. има прокњижену обавезу за порез на додату вредност коју није измирио. Дана 20.09. подноси захтев за прекњижавање са рачуна пореза на добит на рачун пореза на додату вредност, о чему Пореска управа доноси решење 25.09. текуће године. Без обзира на датум доношења решења, Пореска управа је дужна да прекњижавање са рачуна пореза на добит на рачун пореза на додату вредност изврши под датумом 15.09. текуће године, јер је на тај датум већ постојала преплата на рачуну пореза на добит са којег се захтева прекњижавање. Ако је од момента настанка пореске обавезе до доношења решења о прекњижавању зарачуната затезна камата, Пореска управа дужна је да ту камату сторнира јер нема основа за обрачун камате. Наиме, пореска обавеза настала је 15.09. текуће године, а сматра се да је дан плаћања путем прекњижавања такође 15.09. текуће године, тако да, у ствари, није било кашњења у измиривању пореске обавезе.

2) На дан када је на рачуну са којег се захтева прекњижавање настала преплата, ако је пореска обавеза на рачуну на који се врши прекњижавање настала пре тога дана.

#### Пример:

Пореска обавеза по основу пореза на додату вредност у износу од 100.000 динара настала је 15.09. 2022. године и обвезник је пропустио да је измири у прописаном року. На дан 17.10. 2022. године, на име пореза на добит грешком је уплаћен износ од 500.000 уместо износа од 50.000, чиме је на тај дан на том рачуну створена преплата од 450.000 динара. 20.10. 2022. године подноси се захтев за прекњижавање са рачуна пореза на добит на рачун пореза на додату вредност. Пореска управа доноси решење 28.10. 2022. и прекњижавање се врши под датумом 17.10. 2022. године, а обвезнику се обрачунава камата за период од 15.09. 2022. до 17.10. 2022. године. Камата је обрачуната зато што од 15. 09. 2022. године до 17.10.2022. године није било преплате на рачунима јавних прихода.

У оваквим ситуацијама саветујемо обвезнике да сами израчунају камату за период доцње (од дана настанка пореске обавезе на једном рачуну до дана јављања преплате на другом рачуну) и да захтевају прекњижавање неплаћеног износа заједно са обрачунавом каматом.

Такође, ако се захтева прекњижавање са рачуна пореза на додату вредност на неки други рачун, мора се имати у виду то да се у овом случају сматра да постоји преплата тек на дан на који порески обвезник има право да поднесе захтев за повраћај неискоришћеног износа пореског кредита у складу са Законом о ПДВ.

## 2. Прекњижавање пореске обавезе

Да би порески обвезник остварио прекњижавање више плаћених пореза потребно је:

- 1) да порески обвезник има евидентiranу преплату (више плаћен порез) на једном рачуну;
- 2) да порески обвезник има евидентiranу доспелу обавезу на другом рачуну;
- 3) да порески обвезник поднесе Захтев за прекњижавање, и
- 4) да Пореска управа донесе решење о прекњижавању.

Разлози који доводе до тога да на једном рачуну буде исказана преплата а на другом неизмирена обавеза – поред преплате које настају услед тога што је обрачунат мањи порез него што је плаћен у виду аконтација и слично, преплата се углавном јавља услед грешака: уплата на погрешан рачун јавних прихода, уплата погрешног износа, уплата извршена на погрешну шифру општине или на погрешан ПИБ и тако даље. Без обзира на разлог настанка преплате, обвезник може поднети захтев за прекњижавање.

### 2. 1. Подношење захтева за прекњижавање

Од врсте грешака зависи и врста захтева за прекњижавање:

**У систему обједињене наплате, Захтев за прекњижавање подноси се за следеће случајеве:**

– ако је уплата извршена на погрешан БОП, порески обвезник подноси захтев за прекњижавање са једног БОП-а на други БОП;

– захтев за прекњижавање са рачуна обједињене наплате на рачуне јавних прихода и – са рачуна јавних прихода на рачун обједињене наплате.

Министарство финансија – Пореска управа Централа дало је Инструкцију о поступању организационих јединица Пореске управе по захтевима за повраћај/прекњижавање пореза по одбитку у систему обједињене наплате.

У систему обједињене наплате могући су следећи случајеви:

– повраћај више плаћеног јавног прихода са рачуна 840-4848-37 – Обједињена наплата пореза и доприноса на пословни рачун пореског обвезника;

– прекњижавање у корист и на терет рачуна 840-4848-37 са једног БОП-а на други БОП;

– прекњижавање на терет рачуна 840-4848-37, а у корист рачуна за уплату јавних прихода групе 843 класе 7 контног оквира Буџетског система;

– прекњижавање у корист рачуна 840-4848-37, а на терет рачуна за уплату јавних прихода групе 843 класе 7 контног оквира Буџетског система, без права на сторно камате на дуговом БОП;

– прекњижавање у корист рачуна 840-4848-37, а на терет рачуна за уплату јавних прихода групе 843 класе 7 контног оквира Буџетског система са правом на сторно камате на дуговом БОП због погрешне уплате на уплатне рачуне јавних прихода.

У зависности од врсте грешке и врсте јавних прихода који су преплаћени, зависи којој се организационој јединици Пореске управе (ЦВПО, филијала, експозитура) подноси захтев за прекњижавање.

Уколико је уплата извршена на уплатне рачуне пореза на добит, акциза, пореза и доприноса по одбитку и годишњег пореза на доходак грађана, захтев за прекњижавање са једног уплатног рачуна на други уплатни рачун, са једне шифре општине на другу шифру општине и са једног ПИБ-а на други ПИБ подноси се филијали/експозитури Пореске управе према седишту или месту **пребивалишта пореског обвезника**.

Ако је уплата извршена на уплатне рачуне пореза на имовину правних лица, захтев за прекњижавање са једног уплатног рачуна на други уплатни рачун подноси се филијали пореске управе према шифри општине на коју је усмерена уплата која се прекњижава, на пример, ако је порез на имовину усмерен грешком према општини Врачар а треба према општини Стари град, захтев за прекњижавање подноси се општини Врачар. Ако се захтев подноси за прекњижавање са једне шифре општине на другу шифру општине или за прекњижавање са једног ПИБ-а на други ПИБ, захтев се подноси филијали према седишту или месту пребивалишта пореског обвезника. У вези са прекњижавањем пореза на имовину у случају када је порески обвезник платио порез на имовину на погрешан рачун јавних прихода који припада јединици локалне самоуправе, Министарство финансија дало је мишљење бр. 413-00-00191/2014-04 од 10. децембра 2014. године. Део мишљења гласи: *„напомињемо да се захтев за плаћање пореза путем прекњижавања може поднети за прекњижавање са рачуна на рачун јавних прихода пореза које наплаћује исти орган.“*

У случају када је порески обвезник платио порез на имовину на рачун јавних прихода који припада јединици локалне самоуправе, при чему није реч о прописаном рачуну на који се плаћа порез на имовину на дан плаћања, након чега поднесе захтев за плаћање пореза на имовину путем прекњижавања са рачуна на који је тај порез погрешно плаћен, даном плаћања пореза сматра се дан на који је доспео порез који се плаћа путем прекњижавања. Дан плаћања пореза утврђује се на основу чињеничног стања на дан одлучивања по захтеву пореског обвезника. С тим у вези, за период од дана плаћања пореза, тј. од дана доспелости пореза који се плаћа путем прекњижавања

до дана када се врши прекњижавање, не обрачунава се и не плаћа камата.

Ако је уплата извршена на уплатне рачуне пореза на имовину физичких лица, пореза на пренос апсолутних права, пореза на наслеђе и поклон, накнаде за градско грађевинско земљиште и локалних комуналних такси, захтев за прекњижавање са једног на други уплатни рачун подноси се филијали према шифри општине на коју је усмерена уплата која се прекњижава.

Захтев се подноси пореском органу јединице локалне самоуправе за све јавне приходе које овај орган наплаћује. Са рачуна пореза на имовину, који наплаћује порески орган једне јединице локалне самоуправе (нпр., одсек за локалну пореску администрацију Владичин Хан), није могуће прекњижавање на уплатни рачун пореза на имовину који наплаћује порески орган друге јединице локалне самоуправе (нпр. Црна Трава).

Ако је уплата извршена на уплатни рачун Центра за велике пореске обвезнике, захтев за прекњижавање са једног на други уплатни рачун, са једне шифре општине на другу шифру општине, са једног ПИБ-а на други ПИБ подноси се Центру за велике пореске обвезнике.

Ако је уплата извршена на уплатне рачуне јавних прихода а филијала Пореске управе није обавезна да их евидентира у пореском књиговодству и за локалне јавне приходе, захтев за прекњижавање подноси се филијали пореске управе према шифри општине на коју је усмерена уплата која се прекњижава. Ако је у питању шифра града, покрајине или Републике, захтев за прекњижавање подноси се према седишту или месту пребивалишта пореског обвезника, уз обавезну потврду надлежног органа локалне самоуправе да је потребно извршити прекњижавање.

Шифре општина, градова, АП и Републике налазе се у Прилогу 3 – Списак општина, градова и територија са бројчаним ознакама и надлежним унутрашњим јединицама Управе за трезор који је саставни део Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода.

Када порески обвезник подноси захтев за прекњижавање погрешне уплате филијали Пореске управе, уз захтев за прекњижавање обавезно треба доставити доказ да је уплата стварно извршена (фотокопија извода) и број рекламације (састоји се од 16 цифара и налази се на изводу банке, то је број под којим је уплата евидентирана у платном промету).

Захтев за прекњижавање Пореској управи порески обвезници могу поднети надлежној филијали према свом седишту, односно пребивалишту физичког лица:

– у електронском облику, преко портала Пореске управе, или

– у писменом (папирном) облику – непосредно преко писарнице или путем поште.

Пореским органима јединица локалне самоуправе захтев се може поднети:

– у писаном (папирном) облику – непосредно преко писарнице или путем поште;

– преко електронске поште (мејла) за јавне приходе који су у надлежности Секретаријата за јавне приходе града Београда.

### ***Подношење захтева за прекњижавање електронском путем***

За подношење захтева у електронском облику неопходно је поседовање квалификованог електронског сертификата и читач картице који омогућава приступ порталу е-Порези. Када се приступи порталу бира се пријава ЗПП – Подношење захтева за прекњижавање и повраћај више или погрешно плаћеног прихода.

Као и код подношења захтева у папирном облику, као прилог се може додати извод банке или неки други доказ о уплати на који се захтев односи.

Када попуњавамо податке о захтеву за прекњижавање, у делу „подаци о захтеву“ под **2.1 – Врста захтева, бира се: 1-ЗПП1 Тип 2 – Прекњижавање.**

Код попуњавања износа који се прекњижава треба имати у виду то да се **децимала одваја тачком, а не зарезом.**

Уколико порески обвезник има погрешно уплаћена средства на више рачуна и жели да изврши прекњижавање са свих рачуна, подноси их све у истом захтеву. Кад се попуне подаци о једној уплати и сачувају, постоји опција да се унесу подаци о другим уплатама које је потребно прекњижавати.

Када је у питању **повраћај више** или погрешно уплаћених средстава, напомињемо да се захтев за повраћај и захтев за прекњижавање подносе путем исте пријаве (ЗПП). Разлика је следећа: ако тражимо повраћај средстава у делу „подаци о захтеву“, под 2.1 Врста захтева бирамо опцију: **0-ЗПП1 Тип1-Повраћај.**

### ***Подношење захтева за прекњижавање у писаном облику***

Законом није прописан облик захтева за прекњижавање, тако да порески обвезник који одлучи да га поднесе у **писаном облику** може, у слободној форми, поднети захтев за прекњижавање погрешне уплате, односно преплате. Уз захтев за прекњижавање треба поднети и захтев за отпис камате. Образац мора да буде правилно попуњен, потребно је да рачуни на терет и рачуни у корист којих се врши пренос средстава, као и шифра општине буду тачно наведени, а код прекњижавања са директних буџетских рачуна обавезно је унети исправне рачуне и позиве на број одобрења.

Захтев који подносе правна лица и предузетници мора да буде потписан од стране одговорног лица пореског обвезника или лица овлашћеног за заступање, уз навођење имена, презимена, функције уз достављање ОП обрасца или овлашћења за потписника уз ОП образац.

**У складу са Законом о републичким административним таксама („Службени гласник РС“, бр. 43/03, ... и 144/20) такса се не плаћа на захтев за прекњижавање.**

Ако порески обвезник поднесе захтев за прекњижавање филијали Пореске управе која није надлежна за његово решавање, та филијала треба захтев да проследи надлежној филијали Пореске управе и да о томе обавести пореског обвезника. У вези са овим Министарство финансија – пореска управа дало је мишљење бр. 43-02218/2009-16 од 06.08.2009. године, које гласи:

*„У циљу јединственог поступања организационих јединица Пореске управе у поступку прекњижавања погрешно уплаћених средстава, а у вези са постављеним питањима одређивања надлежности за одлучивање по поднетим захтевима, обавештавамо вас о следећем:*

***Надлежна за одлучивање по захтеву за прекњижавање погрешно уплаћених средстава је увек она организациона јединица Пореске управе код које је евидентирана уплата чије се прекњижавање захтева.***

Филијала/експозитура Пореске управе која прими захтев за прекњижавање и утврди да је тражена уплата евидентирана код друге организационе јединице Пореске управе, дужна је да без одлагања примљени захтев за прекњижавање проследи надлежној организационој јединици Пореске управе код које је евидентирана спорна уплата.

***Захтев се решава доношењем решења о прекњижавању чије извршење спроводи надлежна организациона јединица Управе за трезор“.***

Када Пореска управа утврди да прекњижавање погрешне уплате треба спровести, она доноси решење о прекњижавању, решење доставља Управи за трезор која налог извршава, пореском књиговодству ради евиденције да је прекњижавање извршено, решење се ставља у извод у којем је прекњижење извршено и пореском обвезнику који је захтев поднео. На основу решења о прекњижавању, порески обвезник спроводи књижења у свом књиговодству тако што задужује одговарајући аналитички рачун обавеза за уплату јавних прихода (рачуни из класе „4“) уз одобрење или дуговни сторно одговарајућег аналитичког рачуна јавних прихода из класе „4“ или одобрење из класе рачуна „2“, уколико је претходно прекњижено потраживање за више плаћени јавни приход. На пример: порески обвезник више плаћени порез на добит прекњижава на доспелу обавезу ПДВ. **Књижење врши ставом: 47/481 или задужењем рачуна 47 и дуговним стопном рачуна 481.**



## 2.2. Пример захтева за прекњижавање

Назив подносиоца захтева: \_\_\_\_\_

Седиште: \_\_\_\_\_

Адреса: \_\_\_\_\_

ПИБ: \_\_\_\_\_

Електронска адреса: \_\_\_\_\_

### ПОРЕСКА УПРАВА

филијала/експозитура \_\_\_\_\_

### ЗАХТЕВ ЗА ПРЕКЊИЖАВАЊЕ ВИШЕ/ПОГРЕШНО ПЛАЋЕНИХ ЈАВНИХ ПРИХОДА

На основу члана 10. став 2. тачка 4) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, ... и 96/21 ) подносим захтев за прекњижавање јавних прихода, и то:

На терет рачуна јавног прихода \_\_\_\_\_ са позивом на број задужења \_\_\_\_\_, у износу од \_\_\_\_\_ дин. у корист рачуна \_\_\_\_\_, позив на број одобрења/БОП \_\_\_\_\_ у износу од \_\_\_\_\_ дин.

Прилог:

а) копија или оригинал уплатнице

б) копија извода банке

(заокружити приложени документ)

Овлашћено лице

Дана \_\_\_\_\_ 20\_\_ . године

\_\_\_\_\_

### 3. Поступак Пореске управе по пријему захтева за прекњижавање више или погрешно уплаћених пореза и доприноса

Када порески обвезник поднесе захтев за прекњижавање, Пореска управа проверава основаност поднетог захтева, односно проверава у пореском рачуноводству да ли **преплата** јавног прихода постоји, да ли су извршена сва потребна књижења у пореском рачуноводству и да ли има потребе за додатним проварама пореске контроле. **Ако се утврди да преплата постоји и да је Захтев за прекњижавање основан**, Пореска управа доноси решење којим се **прекњижавање дозвољава** и доставља га пореском обвезнику и Управи за трезор.

**Ако Пореска управа утврди да је Захтев за прекњижавање неоснован**, доноси решење којим

се **Захтев за прекњижавање одбија** и доставља га пореском обвезнику.

Према одредби члана 10. став 3. ЗПППА, Пореска управа има обавезу да по захтеву за прекњижавање донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, ако пореским законом није друкчије уређено.

**Решење по захтевима за прекњижавање поднетим у електронском облику доставља се се пореским обвезницима у електронској форми у пореско сандуче.**

Решење о прекњижавању, којим је одобрено прекњижавање по поднетом захтеву, обавезно треба да садржи податак о дану плаћања обавеза које се намирују путем прекњижавања, као и податак да ће Пореска управа након извршеног решења о прекњижавању,



посебним решењем сторнирати неосновано обрачунату камату.

Код спровођења захтева за прекњижавање треба водити рачуна **о року застарелости**. У складу са чланом 114а ЗПППА намирење доспелих обавеза по другом основу путем **прекњижавања застарела за пет година од дана када је застарелост почела да тече**.

Уколико се утврди по поднетом захтеву за прекњижавање да је настала застарелост, доноси се решење којим се захтев одбија.

### 3.1. Пример прекњижавања у систему обједињене наплате

Поступак прекњижавања у систему обједињене наплате приказаћемо на следећем примеру:

#### Пример:

#### Прекњижавање у корист и на терет рачуна 840-4848-37 са једног БОП-а на други БОП

Правно лице А из Београда 30.03.2022. године поднело је успешно пореску пријаву ППП ПД за обрачун зарада за март. Пореска управа доставила је Обавештење о поднетој појединачној пореској пријави ППП ПД са следећим подацима:

– Број одобрења за плаћање – БОП 24910000-00000317900

- Број пријаве 34298000
- Врста пријаве ППП-ПД
- Датум подношења 30.03.2022. године
- Сврха плаћања ПИД-3-2022
- Уплатни рачун 840000000000484837
- Модел 97
- Позив на број БОП 249100000000317900
- Датум плаћања 31.03.2022.
- Шифра плаћања 254
- Износ 1.500.000

Приликом уплате пореза по одбитку на рачун обједињене наплате (4848) грешком је уплаћен већи износ пореза, уместо 1.500.000 уплаћено је 1.600.000 динара, тако да се на рачуну обједињене наплате 4848 налази преплата у износу од 100.000 динара, преплата је евидентирана и на БОП-у 2491...317900.

Правно лице А одлучило је да не тражи повраћај више плаћеног пореза, већ да за тај износ поднесе захтев за прекњижавање у корист и на терет рачуна 840-4848-37 са једног БОП-а на други БОП приликом доспећа следећег пореза по одбитку, тако да 15.04.2022. године правно лице А подноси ППП-ПД за обрачунати ауторски хонорар. Пореска управа шаље обавештење о поднетој пријави ППП-ПД са подацима на основу којих правно лице може да врши уплату пореза и доприноса по одбитку, и то:

– број одобрења за плаћање – БОП 40910000-00000314700;

- број пријаве 34284500;
- врста пријаве ППП ПД;
- датум подношења 15.04.2022. године;

- сврха плаћања ПИД – 3-2022;
- уплатни рачун 840000000000484837;
- модел 97;
- позив на број 4091000000000314700;
- датум плаћања 15.04.2022. године;
- шифра плаћања 254;
- износ 150.000 дин.

На основу Обавештења правно лице „А“ 15.04.2022. врши уплату пореза и доприноса по одбитку на рачун обједињене наплате (4848) у износу од 50.000 динара и Пореској управи подноси **ЗАХТЕВ ЗА ПРЕКЊИЖАВАЊЕ** више плаћених пореза по одбитку. Захтев подноси у корист и на терет рачуна 4848 са БОП-а број 249100000000317900 на БОП број 4091000000000314700 на износ од 100.000 динара.

Захтев за прекњижавање са једног БОП-а на други БОП порески обвезник подноси због тога што Пореска управа на основу поднете пореске пријаве ППП-ПД врши задужење у пореском рачуноводству на рачуну 4848 по сваком БОП-у, иако на рачуну 4848 – Обједињена наплата нема преплате, односно салдо је нула, постоји преплата на БОП-у 2491...317900 и неизмирен дуг на БОП 4091...314700.

Наиме, уколико се грешком изврши уплата пореза и доприноса по одбитку на БОП на којем нема задужења уместо на БОП где има задужења, тада се обрачунава камата на БОП-у који је задужен порезима по одбитку који су доспели а нису плаћени, односно уплаћени су грешком на други БОП. Порез по одбитку доспева на наплату на дан доспећа који је наведен у пореској пријави ППП-ПД, после тог дана почиње да тече камата.

Напомињемо да се у систему обједињене наплате јединствени рачун пореза по одбитку 4848 – Обједињена наплата задужује у пореском рачуноводству ПО ПОЗИВУ НА БРОЈ ОДОБРЕЊА – БОП, на основу поднете пореске пријаве ППП-ПД, а раздужује се приликом уплате на основу извода пословне банке. Због тога је врло битно да се приликом уплате пореза по одбитку, уплата изврши на тачан БОП, с обзиром на то да се порески обвезници задужују по броју БОП-а. Уколико се уплата изврши на погрешан БОП, што је могуће када порески обвезник истог дана врши више налога за плаћање доприноса по одбитку по више одвојених пријава (нпр., једна пријава за уплате зарада, једна пријава за друге приходе итд.) па се уплата уместо на БОП једне пријаве изврши на БОП друге пријаве, тада ће Пореска управа обрачунати камату за онај БОП где је уплаћен мањи износ од износа који је задужен на том БОП-у на основу ППП-ПД.

По пријему Захтева за прекњижавање, Пореска управа врши увид у доказе приложене уз захтев и ако је захтев основан доноси решење којим се одобрава прекњижавање. У конкретном примеру Пореска управа доноси решење 25.04.2022. године којим одобрава прекњижавање на дан 15.04.2022. у износу од 100.000 динара у корист и на терет рачуна обједињене наплате 840-4848-37, са БОП-а број 2491...317900 на БОП број 4091...314700.

#### 4. Поступак прекњижавања више плаћених осталих јавних прихода осим пореза и доприноса по одбитку

Порески обвезник који има преплаћен јавни приход, има право на то да поднесе захтев за прекњижавање више плаћеног јавног прихода на други уплатни рачун за измиривање обавеза по основу других јавних прихода. Захтев за прекњижавање подноси се надлежној организационој јединици Пореске управе код које је преплата евидентирана.

**По пријему захтева за прекњижавање,** Пореска управа цени основаност поднетог захтева, односно проверава у пореском књиговодству да ли преплата јавног прихода постоји, да ли су извршена сва потребна књижења у пореском књиговодству и да ли постоји потреба канцеларијске или теренске контроле. Уколико Пореска управа утврди на основу чињеничног стања да преплата постоји и да захтев за **прекњижавање треба одобрити**, Пореска управа доноси решење којим се прекњижавање дозвољава и наведено решење доставља пореском обвезнику и Управи за трезор. Решење је неопходно доставити Управи за трезор, с обзиром на то да Управа за трезор врши пренос средстава са једног на други уплатни рачун јавних прихода.

Ако Пореска управа утврди да је **захтев за прекњижавање неоснован**, на пример у току канцеларијске контроле Пореска управа је утврдила да порески обвезник није поднео одговарајућу пореску пријаву или да Пореска управа није прокњижила поднету пореску пријаву, па се по том основу јавља преплата, тада Пореска управа доноси решење којим се захтев за прекњижавање одбија као неоснован и да се захтев за прекњижавање не дозвољава. Ово решење доставља се пореском обвезнику.

Скрећемо пажњу на то да пре подношења захтева за прекњижавање, порески обвезник треба да изврши усаглашавање стања на својим аналитичким картицама јавних прихода у свом књиговодству (просто или двојно) са стањем на аналитичким картицама у пореском књиговодству које води Пореска управа. У складу са чланом 163. ЗПППА, Пореска управа води пореско књиговодство на начин уређен актом који доноси министар. Исправа издата на основу података из пореског књиговодства сматра се јавном исправом. Подаци који су исказани у пореском књиговодству (висина пореске обавезе, износ уплате јавних прихода, камата за нередовно плаћање и др.) морају се слагати са подацима које порески обвезник води у свом књиговодству.

У пракси се ове евиденције често не слажу. Наиме, дешавају се грешке како код пореског обвезника (на пример, порески обвезник не поднесе Пореској управи пореску пријаву или не попуни добро налог за уплату – унесе погрешан ПИБ, шифру плаћања, број рачуна, шифру општине и др., па у тим случајевима уплата не буде добро прокњижена код пословне банке и обично се налази на депозиту непознатих уплата), тако и код Пореске управе (не прокњижи уплату на

исправном ПИБ-у, шифри општине којој тај приход припада, шифри обвезника и разне друге врсте грешака). **Увођењем електронске пријаве ППП-ПД** наведене грешке сведене су на минимум јер порески обвезник **самим подношењем ППП-ПД контролише књижење у свом књиговодству и пореском књиговодству које води Пореска управа.**

Пореска управа која води пореско књиговодство, на аналитичким картицама пореских обвезника евидентира уплате само за оне рачуне јавних прихода који у колони 8 Прилога 1. који је саставни део Правилника имају уписано „ПУ“ и „ЛПА“. Пореска управа не евидентира у пореском књиговодству уплате јавних прихода на уплатне рачуне који немају уписано „ПУ“ и „ЛПА“.

Независно од тога да ли је погрешно књижење у пореском књиговодству настало услед грешке пореског обвезника или услед грешке Пореске управе, порески обвезник треба да поднесе захтев за прекњижавање уплате, без обзира на то што то није кривица пореског обвезника.

#### 5. Обрачун камате

У складу са чланом 75. ЗПППА, на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања (осим камате) обрачунава се и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.

Према члану 75. став 2. ЗПППА, на дуговани порез и споредна пореска давања (изузев камате) законска камата се обрачунава почев од наредног дана од дана доспелости.

##### 5.1. Дан доспелости

Дан доспелости поједине врсте пореза уређен је законом који уређује ту врсту пореза. Тако, на пример:

– код пореза **по одбитку** обавеза настаје даном плаћања који је наведен **на редни број 1.4 Датум плаћања у Обрасцу ППП-ПД** који се подноси пре исплате прихода по којем се обрачунавају порез и доприноси по одбитку. Ако порез по одбитку није плаћен до назначеног Датума плаћања, или је плаћен у мањем износу, законска камата на неплаћени порез обрачунава се од наредног дана од наведеног Датума плаћања;

– код **пореза по решењу пореског органа** порез доспева последњег дана рока који је назначен у решењу. Законска камата на неплаћени порез обрачунава се од наредног дана од наведеног Датума плаћања;

– код **самоопорезивања** (ПДВ, порез на нето приход предузетника, порез на добит и др.), порез доспева даном предаје пореске пријаве. На неплаћени порез законска камата се обрачунава од наредног дана од дана предаје пореске пријаве. Ако се пореска пријава не достави Пореској управи, порез доспева последњег дана рока за предају пореске пријаве, а ако није плаћен порез, камата се обрачунава од наредног дана;

– **социјални доприноси на зараде** плаћају се, по правилу, по одбитку. Међутим, ако послодавац не

исплати зараду до краја текућег месеца за претходни месец, дужан је да на тај дан обрачуна и плати социјалне доприносе на најнижу прописану основицу. Социјални доприноси обрачунати на најнижу основицу доспевају на тај дан. Ако се тада не уплате, или се уплате у мањем износу, од наредног дана обрачунава се законска камата;

– ако се у **току контроле** утврди разлика пореске обавезе, камата се обрачунава од дана када је пореску обавезу порески обвезник био дужан да плати.

### *5.2. Примери обрачуна камате приликом прекњижавања*

#### **Пример 1.**

На дан 30.08. текуће године, порески обвезник има више плаћен порез на добит правних лица за претходну годину у износу од 100.000 динара и није поднео захтев за повраћај више плаћеног пореза на добит, тако да је на рачуну пореза на добит исказан порески кредит у износу од 100.000 динара. Дана 15.09. т.г. подноси пореску пријаву ПП ПДВ у којој је исказана пореска обавеза у износу од 50.000 динара и истовремено подноси Затев за прекњижавање са рачуна пореза на добит правних лица на рачун ПДВ у износу од 50.000 динара (на рачуну пореза на добит остаје порески кредит у износу 50.000 динара). Пореска управа доноси решење о прекњижавању дана 25.09. т.г. и по том решењу врши прекњижавање на да 15.09. (када је поднета ПП ПДВ). У овом случају **камата се не обрачунава** по основу обавезе на рачуну ПДВ од момента подношења захтева до момента доношења решења. Да је порески обвезник касније поднео Захтев за прекњижавање са рачуна пореза на добит на рачун ПДВ, на пример, пореску пријаву ПП ПДВ је поднео 15.09. т.г. а захтев за прекњижавање је поднео 30.09. Пореска управа је донела решење о прекњижавању дана 10.10. т.г. по којем се прекњижавање врши на дан 15.09. т.г., **ни у овом случају не обрачуна се камата**, с обзиром на то да је дан плаћања пореза путем прекњижавања дан на који је доспео порез (ПДВ 15. 09.) који се плаћа путем прекњижавања, ако на тај дан постоји више плаћени порез по другом основу (у конкретном случају, преплата је на рачуну пореза на добит). С обзиром на то да је Пореска управа у овом случају по аутоматизму обрачунала камату, Пореска управа била би дужна да сторнира обрачунату камату.

#### **Пример 2.**

Дана 30.09. т.г. порески обвезник подноси пореску пријаву ППП-ПД у којој је исказана обавеза за порез по одбитку у износу од 10.000 динара. Пореска управа доставља Обавештење о поднетој пореској пријави и пореском обвезнику додељује БОП. Обавеза није плаћена. Дана 10.10. т. г. порески обвезник подноси пореску пријаву ППП-ПД у којој је исказана обавеза за порез по одбитку која је грешком два пута плаћена у износу од 20.000 динара. Пореска управа доставља

обавештење и пореском обвезнику додељује БОП. На овом БОП-у евидентирана је преплата у износу од 10.000 динара. Крајем октобра обвезник је утврдио грешку и 25.10. т.г. Пореској управи подноси захтев за прекњижавање са БОП-а где је преплата на БОП, где постоји обавеза. Пореска управа је 01.11. т. г. донела решење о прекњижавању, а прекњижавање се врши на дан 10.10. т. г. дан када је на БОП-у исказана преплата. У овом случају **камата се обрачунава за период од 30.09. т.г. до 10.10. т.г.** Нема сметњи (уколико има преплате) да се за износ припадајуће камате изврши прекњижавање са БОП-а где је преплата на БОП где се налази обавеза за камату, у овом случају у Захтеву за прекњижавање пореза по одбитку треба истаћи (или поднети нови захтев) прекњижавање обрачунате камате, с обзиром на то да је унапред познат датум прекњижавања.

### **6. Право обвезника на камату за више плаћени јавни приход**

Према члану 70. ЗПППА, ако је износ уплате по основу пореза већи од дугованог пореза, износ преплате користи се за намирење обавеза по истом основу које касније доспевају.

У овом случају порески обвезник може поднети захтев за повраћај више плаћеног пореза или поднети захтев да се на име преплаћеног пореза намирују доспеле обавезе по другом **основу – прекњижавање**. Према члану 10. став 3. Закона, ако се порески обвезник определи за повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, односно за намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, ако пореским законом није друкчије уређено.

Према члану 75. став 8. ЗПППА, на износ више плаћеног пореза и споредних пореских давања камата се обрачунава по истеку рока од 30 дана од дана пријема захтева за повраћај.

Наиме, ако порески обвезник преплати порез, износ више плаћеног пореза служиће му као порески кредит за обавезе по истом порезу које доспевају касније. За износ преплате нема право на обрачун законске камате.

Преплата по једном основу не може се аутоматски користити за измирење пореске обавезе по другом основу, већ у том случају порески обвезник мора поднети захтев за **прекњижавање пореске обавезе**. Док се не изврши прекњижавање, порески обвезник нема право на камату за преплаћени износ.

Када је у питању повраћај више плаћеног ПДВ, законом су прописани посебни рокови за повраћај. Према члану 52. Закона о ПДВ, обвезник има право на повраћај подношењем захтева, а повраћај се врши најкасније у року од 45 дана, односно 15 дана за обвезника који претежно врши промет добара у иностранство, по истеку рока за предају пореске пријаве. У овом случају, када је рок за повраћај 45 дана, обвезник нема право



на камату до истека тог рока. Међутим, ако порески орган не изврши повраћај ПДВ у прописаном року, порески обвезник има право да поднесе захтев за повраћај ПДВ надлежном пореском органу у складу са чланом 10. ЗПППА. То значи да Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, у овом случају порески обвезник има право на камату, у складу са одредбама члана 75. ЗПППА.

### Пример:

Приликом предаје пореске пријаве ПП ПДВ за септембар (15 октобар), порески обвезник подноси захтев за повраћај неискоришћеног пореског кредита у износу од 100.000 динара. Порески орган је дужан, по закону, да изврши повраћај неискоришћеног износа пореског кредита најкасније у року од 45 дана од дана подношења захтева (то је 28.11.). Међутим, Пореска управа уплаћује дуговани порез 31.12. т.г. У овом случају, порески обвезник има право на законску камату у складу са чланом 75. став 8. ЗПППА за период од 29. 11. до 31.12. текуће године. Уз повраћај од 100.000 динара, Пореска управа дужна је да обвезнику надокнади и камату.

### 7. Рок застарелости по захтеву за прекњижавање

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

Застарелост права на намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је порески обвезник стекао право на намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза. Одредбе закона којима се уређује застарелост права на намирење доспелих обавеза путем прекњижавања не примењују се на доприносе за обавезно социјално осигурање (члан 114е ЗПППА), што би значило да доприноси за социјално осигурање не застаревају.

### 8. Повраћај, односно прекњижавање више плаћених јавних прихода по захтевима пореских обвезника који су престали са обављањем делатности и брисани су из регистра Агенције за привредне регистре

Када је у питању повраћај, односно прекњижавање више плаћених јавних прихода код пореских обвезника који су престали са обављањем делатности и избрисани су из регистра Агенције, а на рачунима јавних прихода имају преплату, Пореска управа – Сектор за контролу даје обавештење у вези са овим повраћајем. У наставку текста дајемо мишљење Министарства финансија и обавештење Пореске управе – Сектор за контролу.

#### 1. Мишљење Министарства финансија:

По питању захтева за повраћај више плаћеног пореза на добит брисаног огранка нерезидентног лица, Министарство финансија дало је мишљење бр. 430-00-28/2015-04 од 01.07.2016. године, чији део гласи:

*„Према одредби члана 14. став 2. ЗПППА, порески обвезник физичко, односно правно лице – нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидент) који нема сталну пословну јединицу на територији Републике, односно који остварује приходе или стиче имовину на територији Републике ван пословања своје сталне пословне јединице, дужан је да у року од десет дана од дана почетка остваривања прихода, односно стицања имовине подложне опорезивању на територији Републике, обавести Пореску управу у седишту о лицу које је његов порески пуномоћник.*

*Ако нерезидент остварује приходе који се опорезују по одбитку, за које порески обвезник није дужан да поднесе пореску пријаву, неће постојати обавеза одређивања пуномоћника (члан 14. став 3. ЗПППА).*

*Према одредби члана 66. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, . . . и 112/15 – у даљем тексту: ЗПДПЛ), порески обвезник је дужан да у пореској пријави обрачуна порез на добит за порески период за који се пријава подноси.*

*Сагласно ставу 3. истог члана ЗПДПЛ, ако је обвезник пореза у виду аконтације платио више пореза него што је био дужан да плати по обавези обрачуна у пореској пријави, више плаћени порез урачунава се као аконтација за наредни период или се обвезнику враћа на његов захтев.*

*Према томе, у ситуацији када је огранак брисан из регистра Агенције за привредне регистре, при чему је извршено и гашење његовог резидентног рачуна, сматрамо да право на повраћај више плаћеног пореза (у конкретном случају пореза на добит) може остварити нерезидентно правно лице које је првобитно и основало огранак подношењем захтева за повраћај надлежној организационој јединици Пореске управе преко пореског пуномоћника тог нерезидентног правног лица, после спроведених активности пореског органа у смислу сагледавања свих чињеница с тим у вези“.*

#### 2. Обавештење Пореске управе:

Пореска управа – Сектор за контролу дала је допис Број 000-433-00-02779/2017- Ј0066 од 28.09.2017. године, чији део гласи:

*„У ситуацијама у којима порески обвезници, који су престали са обављањем делатности и обрисани су из надлежног регистра, имају преплату на рачунима пореза на приходе од самосталне делатности и доприноса за обавезно социјално осигурање и/или на другим рачунима јавних прихода, те се захтевима обраћају ОЈ ПУ за повраћај, односно прекњижавање више или погрешно плаћеног пореза, сагласно мишљењу Министарства финансија број: 430-00-28/2015-04 од 01.07.2016. године, према којем „у ситуацији када је огранак брисан из регистра Агенције за привредне регистре, при чему је извршено и гашење његовог*



резидентног рачуна, сматрамо да право на повраћај више плаћеног пореза (у конкретном случају пореза на добит) може остварити нерезидентно правно лице које је првобитно и основало огранак подношењем захтева за повраћај надлежној организационој јединици Пореске управе преко пореског пуномоћника тог нерезидентног правног лица, после спроведених активности пореског органа у смислу сагледавања свих чињеница с тим у вези“, потребно је у свакој конкретној ситуацији вршити проверу основаности захтева у вези са повраћајем, односно прекњижавањем средстава и сходно утврђеном чињеничном стању (да ли су обавезе утврђене и плаћене), одлучивати по поднетом захтеву пореског обвезника.

У свим ситуацијама у којима се у поступку провере основаности подношења захтева утврди да је преплата на рачунима јавних прихода основана, поступити у складу са захтевом пореског обвезника и извршити повраћај, односно прекњижавање средстава.

Уколико се обвезник поново обрати захтевом за повраћај, односно прекњижавање, а првобитно је поднети захтев одбијен решењем надлежне ОЈ ПУ или решењем другостепеног органа (након поднете жалбе обвезника), потребно је у складу са наведеним дописом, извршити проверу основаности захтева у вези са повраћајем, односно прекњижавањем средстава и сходно утврђеном чињеничном стању одлучити по поднетом захтеву пореског обвезника.

С тим у вези, ставља се ван снаге допис Сектора за контролу број 47-04-00686/2015 од 08.04.2015. године“.

Из свега наведеног произлази да порески обвезници који су престали са обављањем делатности и

избрисани су из регистра Агенције, а имају преплату на рачунима јавних прихода, могу Захтевом да се обрате ОЈ Пореске управе за повраћај, односно прекњижавање више или погрешно плаћеног пореза, сагласно са мишљењем Министарства финансија број 430-00-28/2015-04, а које се односи на ситуацију када је огранак нерезидентног правног лица брисан из регистра Агенције, при чему је извршено и гашење његовог резидентног рачуна, право на повраћај може да оствари нерезидентно правно лице које је основало огранак и то подношењем Захтева за повраћај организационој јединици Пореске управе преко свог пореског пуномоћника. Мишљење се односи на све пореске обвезнике који су престали са обављањем делатности и који су избрисани из регистра Агенције (резиденте и нерезиденте). По поднетом захтеву за повраћај више плаћеног пореза, обавеза је Пореске управе да по сваком поднетом захтеву утврди чињенично стање, односно да утврди да ли су обавезе плаћене и да ли постоји преплата на наведеним рачунима јавних прихода и уколико утврди да постоји преплата на рачунима јавних прихода, изврши повраћај или прекњижавање средстава по поднетом захтеву пореског обвезника.

Уколико је Пореска управа решењем одбила захтев пореског обвезника за повраћај више плаћених пореза у складу са ранијим дописом Сектора за контролу број 47-04-00686/2015 од 8.04.2015. године, а порески обвезник се поново обрати захтевом за повраћај, потребно је да Пореска управа изврши проверу основаности захтева у вези са повраћајем, односно прекњижавањем средстава и сходно утврђеном чињеничном стању одлучи по поднетом захтеву пореског обвезника.

## КРАТКЕ ИНФОРМАЦИЈЕ

### 1. ГУБИТАК ПРАВА НА ФИНАНСИЈСКУ ПОДРШКУ ОБВЕЗНИЦИМА ФИСКАЛИЗАЦИЈЕ

О праву на коришћење финансијске подршке коју су имали обвезници фискализације у смислу Закона о фискализацији, писали смо у више наврата у време када је та тема била актуелна (ПС 19 и 20/21, 2 и 3/22, 7/22).

Претежни део обвезника фискализације који је добио средства по **Програму финансијске подршке обвезницима фискализације за усклађивање пословања са Законом о фискализацији**, отпочео је да преко електронских фискалних уређаја евидентира промет на мало, тако да не губе право на ову субвенцију. Међутим, обвезници фискализације који су остварили право на финансијску подршку за фискализацију по основу овог програма, губе право на финансијску подршку уколико **не започну да врше промет на мало најкасније до 1. октобра 2022. године**, у пословном простору и просторији за којим је додељена финансијска подршка за фискализацију.

Подсећамо на то да је крајњи рок за **усклађивање пословања са Законом о фискализацији био 30. април 2022. године**, а губитак права на финансијску подршку везује за **започињање обављања (односно евидентирања) промета на мало до 1. октобра 2022. године** (рок се разликује за пет месеци). Дужи рок за губитак права на финансијску подршку дат је због обвезника који обављају сезонске послове и немају промет који могу евидентирати у пролеће (нпр., отворени базени), инвеститора у грађевинарству који продају станове, као и због предузетника који су у статусу мировања.

Изузетно, обвезник фискализације који се бави продајом добара и услуга на пијачним тезгама који је добио финансијска средства за набавку фискалног уређаја нема обавезу да врати добијена средства. Одредбама члана 4а Уредбе о одређивању делатности приликом чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја – у даљем тексту: Уредба), привремено су ослобођени обавезе евидентирања промета на мало и примљених аванса преко електронског фискалног уређаја обвезници фискализације који се баве продајом добара и услуга на пијачним тезгама и сличним објектима почев од 1. маја 2022. године закључно са 31. децембром 2022. године. Другим речима, за ове обвезнике фискализације прелазни период продужен је до краја ове године и они сада **нису дужни да врате добијена средства**. С тим у вези, министарство финансија дало је мишљење бр. 011-00-00568/2022-04 – II део од 15.07.2022. године, из којег цитирамо следеће: „Имајући у виду наведено, обвезник фискализације који се бави продајом добара и услуга на пијачним тезгама и сличним објектима, а који је на основу прописа којим се уређује Програм финансијске подршке обвезницима фискализације за усклађивање пословања са законом којим се уређује фискализација, добио финансијска средства по том основу, нема обавезу да врати добијена средства.“

Обвезник фискализације који изгуби право на коришћење финансијске подршке, дужан је да изврши повраћај средстава на наменски рачун отворен за ту намену код Управе за трезор у износу који му је додељен по том основу са каматом обрачунатом по стопи по којој се врши обрачун камате за кашњење у исплати пореских обавеза, почев од дана када је исплаћена финансијска подршка, најкасније у року од пет дана од дана губитка права на финансијску

подршку. У конкретном случају, уплату треба обавити најкасније до 05.10.2022. године.

Повраћај средстава пренетих на наменски рачун (укључујући камату) уплаћује се на посебан наменски рачун број: 840-4035721-20. Прималац је: МФ – Управа за трезор – Фискализација, са шифром плаћања 290.

Пореска управа ће вршити проверу испуњености услова за губитак права на коришћење финансијске подршке, као и принудну наплату у случају губитка права, у роковима за застарелост права на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања прописаним законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација. Препоручујемо претплатницима који су изгубили право на финансијску подршку да сами изврше поврат средстава да им у поступку евентуалне контроле не би били наплаћени и трошкови принудне наплате.

## 2. ПОДНОШЕЊЕ ППП-ПД ПРИЈАВЕ СА ОЛАКШИЦОМ ЗА НОВОНАСТАЊЕНОГ ОБВЕЗНИКА (ОЛ 24)

Пореска управа је 26. септембра 2022. године, на свом сајту у делу Обједињена наплата, објавила **Обавештење о начину подношења пореске пријаве за новонастањеног обвезника (ОЛ 24).**

Ради се о упутству послодавцима у вези са начином исказивања података у пореској пријави ППП-ПД за примања новонастањених лица за која се користи олакшица за запошљавање прописана одредбама члана 15в Закона о порезу на доходак грађана и члана 15а Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање. У питању је олакшица која се примењује од 1. марта 2020. године.

Према наведеном упутству, приликом подношења пореске пријаве ППП-ПД за исплату зараде новонастањеном обвезнику, **у поље 3.10. – Основица за порез, уноси се пореска основица умањена за 70%**, односно износ разлике између бруто прихода из поља 3.9 – Бруто приход и неопорезивог износа из члана 15а став 2. Закона о порезу на доходак грађана (тренутно је то износ од 19.300 динара), умањен за 70%.

Такође, **у поље 3.12 – Основица за доприносе, уноси се основица за доприносе умањена за 70%**, односно износ из поља 3.9 – Бруто приход умањен за 70%. Овако умањен износ основице доприноса који се исказује у пољу 3.12 пореске пријаве, **не може бити нижи од најниже месечне основице доприноса** (тренутно 30.880 динара), односно **не може бити виши од највише месечне основице доприноса** (тренутно 441.140 динара).

Детаљнија објашњења у вези са применом ове олакшице дали смо у ПС 21/20, на страни 7. Том приликом смо, између осталог, објаснили и коментарисали начин обрачуна и исказивања података у

пореској пријави ППП-ПД за примања са наведеном олакшицом у складу са тадашњим ограниченим техничким могућностима подношења пријаве, које првобитно нису подржавале унос умањене пореске основице и основице доприноса.

У наставку преносимо у целини Обавештење пореске управе у вези са исказивањем података у пореској пријави ППП-ПД за зараду новонастањеног обвезника са олакшицом (ОЛ 24).

### *„Обавештење о начину подношења пореске пријаве за новонастањеног обвезника (ОЛ 24)“*

Правилником о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС“, бр. 74/13, . . . и 132/21) прописана је посебна ознака (ОЛ 24) за зараду/накнаду зараде новонастањеног обвезника, са правом на умањење за 70% основице пореза на зараде и основице доприноса за обавезно социјално осигурање, у складу са одредбама члана 15в Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, . . . и 118/21) и члана 15а Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 118/21).

Појединачна пореска пријава о обрачунатим порезима и доприносима (Образац ППП-ПД), за зараду/накнаду зараде новонастањеног обвезника, у складу са наведеним законским одредбама, може се поднети за следеће комбинације шифара типа исплатиоца прихода (поље 2.1) и врсте примаоца прихода (поље 3.6):

#### **Исплатилац прихода може бити:**

- ознака 1 (правно лице које се не финансира из буџета);
- ознака 2 (правно лице које се финансира из буџета);
- ознака 3 (представништво, односно огранак страног лица);
- ознака 4 (предузетник);
- ознака 5 (физичко лице);
- ознака 6 (Војска Републике Србије),
- ознака 7 (предузетник пољопривредник).

#### **Прималац прихода може бити:**

- ознака 01 (запослени),
- ознака 02 (оснивач и чланови привредног друштва запослени у свом привредном друштву).

#### **Обрачун:**

- поље 3.9 Бруто приход – бруто износ зараде/накнаде зараде;
- поље 3.10 Основица за порез – износ разлике између бруто прихода из поља под редним бројем 3.9 Бруто приход и неопорезивог износа из члана 15а став 2. Закона о порезу на доходак грађана, **умањен за 70%;**
- поље 3.11 Порез – износ из поља 3.10 x 10%;
- поље 3.12 Основица за доприносе – износ са поља 3.9 **умањен за 70%\*;**



- поље 3.13 ПИО – износ из поља 3.12 x 25%;
- поље 3.14 Здравство – износ из поља 3.12 x 10.3%;
- поље 3.15 Незапосленост – износ из поља 3.12 x 0,75%;
- поље 3.16 Бенефицирани ПИО – износ из поља 3.12 x прописана стопа

*\* износ основице доприноса не може бити нижи од најниже месечне основице доприноса, односно виши од највише месечне основице доприноса.*

#### МФП поља:

– Правила попуњавања МФП поља важе као за све остале пореске пријаве (Образац ППП-ПД) са горе наведеним дозвољеним комбинацијама исплатилац/прималац.

#### Пример I: Бруто зарада у износу од 450.000 (шифра врсте прихода 1 01 101 24 0)

- поље 3.9 Бруто приход – 450.000;
- поље 3.10 Основица за порез – 129.210  $((450.000 - 19.300) - (450.000 - 19.300) \times 70\%)$ ;
- поље 3.11 Порез – 12.921;
- поље 3.12 Основица за доприносе – 135.000  $(450.000 - (450.000 \times 70\%))$ ;
- поље 3.13 ПИО – 33.750;
- поље 3.14 Здравство – 13.905;
- поље 3.15 Незапосленост – 1.012,50;
- поље 3.16 Бенефицирани ПИО – 0.

#### Пример II: Бруто зарада у износу од 100.000 (шифра врсте прихода 1 01 101 24 0)

- поље 3.9 Бруто приход – 100.000;
- поље 3.10 Основица за порез – 24.210  $((100.000 - 19.300) - (100.000 - 19.300) \times 70\%)$ ;
- поље 3.11 Порез – 2.421;
- поље 3.12 Основица за доприносе – 30.880  $(100.000 - (100.000 \times 70\%))^{**}$ ;
- поље 3.13 ПИО – 7.720;
- поље 3.14 Здравство – 3.180,64;
- поље 3.15 Незапосленост – 231,60;
- поље 3.16 Бенефицирани ПИО – 0.

*\*\* Износ зараде умањен за 70% нижи је од најниже месечне основице доприноса због чега је основица доприноса једнака најнижој месечној основици доприноса.*

#### Пример III: Бруто зарада у износу од 3.000.000 (шифра врсте прихода 1 01 101 24 0)

- поље 3.9 Бруто приход – 3.000.000;
- поље 3.10 Основица за порез – 894.210  $((3.000.000 - 19.300) - (3.000.000 - 19.300) \times 70\%)$ ;
- поље 3.11 Порез – 89.421;
- поље 3.12 Основица за доприносе – 441.140  $(3.000.000 - (3.000.000 \times 70\%))^{***}$ ;
- поље 3.13 ПИО – 110.285;
- поље 3.14 Здравство – 45.437,42;
- поље 3.15 Незапосленост – 3.308,55;

- поље 3.16 Бенефицирани ПИО – 0.

*\*\*\* Износ зараде умањен за 70% виши је од највише месечне основице доприноса због чега је основица доприноса једнака највишој месечној основици доприноса.*

### 3. КВАРТАЛНО ИЗВЕШТАВАЊЕ ПРЕМА ПРОПИСИМА О ДУВАНУ

Према одредбама члана 7. став 3. Закона о дувану („Службени гласник РС“, бр. 101/05, . . . и 11/21 – у даљем тексту: Закон), **произвођачи, обрађивачи и прерађивачи дувана** (лица из члана 5. став 1. тач. 1), 2) и 2а) Закона) дужни су да **Министарству надлежном за послове пољопривреде** достављају тромесечне извештаје о подацима о којима воде евиденцију. Извештаји који се достављају Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде достављају се најкасније у року од десет дана од дана истека периода за који се извештај доставља.

Обавезу тромесечног извештавања Министарства пољопривреде имају, дакле, произвођачи, обрађивачи и прерађивачи дувана.

**Крајњи рок за достављање прописаних извештаја Министарству пољопривреде за трећи квартал 2022. године, односно за период од 1.06. до 30.9.2022. године, је 10. октобар 2022.**

Извештаји се достављају Министарству пољопривреде **поштом или лично на адресу**: Република Србија, Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде, Немањина бр. 22–26, 11000 Београд.

Поред тога, на основу члана 7. став 5. Закона **произвођачи, обрађивачи и прерађивачи дувана** дужни су да, **искључиво на захтев Управе за дуван**, достављају извештаје о подацима о којима воде евиденцију, **најкасније у роковима које одреди Управа за дуван**. Уколико наведеног захтева нема, нема ни обавезе достављања података Управи.

Сходно томе, **Управа за дуван упутила је писани захтев** свим регистрованим произвођачима, обрађивачима и прерађивачима дувана, за достављање извештаја о подацима о којима воде евиденцију, за трећи квартал 2022. године, најкасније до 14. октобра 2022. године.

Према томе, **крајњи рок за достављање прописаних извештаја Управи за дуван за трећи квартал 2022. године, односно за период од 1.06.2022. до 30.09.2022. године, је 14. октобар 2022. године.**

Сви извештаји су доступни на интернет страници Управе за дуван – [www.duvan.gov.rs](http://www.duvan.gov.rs). По уласку на насловну страницу треба изабрати Услуге – Извештаји, а потом Произвођачи, прерађивачи и обрађивачи дувана.

Извештаји се достављају Управи за дуван **поштом или лично на адресу:** Република Србија, Министарство финансија – Управа за дуван, Београдска 70/1, 11000 Београд или електронском поштом на адресу: [sanja.babic@duvan.gov.rs](mailto:sanja.babic@duvan.gov.rs), или [isidora.zivanovic@duvan.gov.rs](mailto:isidora.zivanovic@duvan.gov.rs).

Због ажурније и брже обраде података пожељно је извештај доставити у електронској форми.

Чланом 86. став 1. тачка 2) и ст. 2. и 3, чланом 87. став 1. тачка 2) и ст. 2. и 3. и чланом 87а став 1. тачка 2) и ст. 2. и 3. Закона, прописана је прекршајна одговорност за произвођаче дувана, обрађиваче дувана и прерађиваче дувана ако не воде евиденцију и у прописаном року не доставе извештај, односно тражене податке. За непоштовање законских одредаба о обавези вођења евиденције и достављању тражених података, прописане су новчане казне за прекршај, и то за правно лице од 100.000 до 2.000.000 динара, а за одговорно лице у правном лицу од 5.000 до 150.000 динара. За предузетнике новчана казна износи од 10.000 до 500.000 динара.

Садржина и начин вођења евиденције, коју у вези са производњом и обрадом дувана воде произвођачи и обрађивачи дувана прописани су **Правилником о садржини и начину вођења евиденције произвођача, обрађивача и прерађивача дувана** („Службени гласник РС“, бр. 18/19).

#### **1) Обрасци за произвођаче дувана**

Произвођач дувана, који је уписан у Регистар произвођача дувана код Управе за дуван, дужан је да води евиденцију у вези са производњом дувана која садржи податке о:

1) укупној производњи дувана: укупно планираној производњи дувана, укупној сопственој и уговореној производњи дувана, укупно заснованој производњи дувана (расађен дуван) и укупно заснованој производњи дувана (однегован дуван по типовима дувана) **на Обрасцу број 1 – Евиденција о укупној производњи дувана по типовима дувана;**

2) употребљеном семену за производњу дувана: о пореклу и количини семена намењеног за сетву, **на Обрасцу број 2 – Евиденција о употребљеном семену за производњу дувана;**

3) производњи дувана по свакој парцели и по сваком уговору: о сопственој и уговореној производњи, заснованој производњи дувана (расађен дуван) и заснованој производњи дувана (однегован дуван) и бројевима катастарских парцела, **на Обрасцу број 3 – Евиденција о производњи дувана по свакој парцели и по сваком уговору;**

4) произведеним и откупљеним количинама дувана: о количинама произведеног сопственог дувана, количини откупљеног дувана од произвођача дувана физичких лица, укупним количинама произведеног дувана и укупне количине продатог дувана,

**на Обрасцу број 4 – Евиденција о произведеним и откупљеним количинама дувана;**

5) физичким лицима – произвођачима дувана **на Обрасцу број 5 – Евиденција физичких лица.**

**За трећи квартал 2022. године подаци на Обрасцу 1) до 5) достављају се Управи најкасније до 14. октобра 2022. године.**

#### **2) Обрасци за обрађиваче дувана**

Обрађивач дувана који је уписан у Регистар обрађивача дувана код Управе за дуван дужан је да води евиденцију у вези са обрадом дувана, која садржи податке о:

- 1) плану обраде дувана;
- 2) количинама запримљеног дувана из сопствене производње;
- 3) количинама купљеног дувана од других произвођача;
- 4) количинама обрађеног дувана;
- 5) количинама услужно обрађеног дувана;
- 6) количинама укупно обрађеног дувана;
- 7) количинама продатог обрађеног дувана;
- 8) количинама обрађеног дувана на залихама.

Обрађивач дувана води прописану евиденцију **на Обрасцу број 6 – Подаци о обради дувана.**

**За трећи квартал 2022. године подаци на Обрасцу 6 достављају се Управи најкасније до 14. октобра 2022. године.**

Напомињемо да, уколико је обрађивач дувана истовремено уписан у Регистар произвођача дувана, дужан је да води и евиденцију која је прописана за произвођаче дувана на обрасцима од бр. 1. до бр. 5, односно да попуни и достави све обрасце од бр. 1. до бр. 6.

#### **3) Обрасци за прерађиваче дувана**

Привредни субјекти који су уписани у Регистар прерађивача дувана код Управе за дуван, дужни су да воде евиденцију о преради дувана, која садржи податке о:

- 1) количинама набављеног обрађеног дувана;
- 2) количинама сопственог обрађеног дувана;
- 3) количинама произведеног прерађеног дувана;
- 4) количинама испорученог прерађеног дувана;
- 5) количинама обрађеног дувана на залихама;
- 6) количинама прерађеног дувана на залихама.

Наведени подаци исказују се **на Обрасцу бр. 7 – Подаци о количини прерађеног дувана, који се Управи доставља за трећи квартал 2022. године, најкасније до 14. октобра 2022. године.**

#### 4. НОВЕ ИСПРАВКЕ У СИСТЕМУ ЕЛЕКТРОНСКИХ ФАКТУРА ОД 16. СЕПТЕМБРА 2022.

Министарство финансија је на сајту <https://www.efaktura.gov.rs/> објавило да је 16.9.2022. године извршило нове исправке у систему електронских фактура (СЕФ) – верзија 2.9.

У моменту писања овог чланка Верзија СЕФ 2.9 је **доступна само на демо окружењу**, тј. њоме извршене измене нису уграђене у продукциону верзију СЕФ.

На поменутом сајту објављени су:

– **Детаљи нових исправки** (документ који објашњава све функционалности и промене које су део исправке решења СЕФ). Могу се преузети са следећег линка:

<https://www.efaktura.gov.rs/extfile/sr/1309/SEF%20detalji%20ispravke%202.9%20verzija%20od%2016092022c.pdf>

– **Ажурирано интерно техничко упутство МФИН** (у даљем тексту: ИТУ) – верзија од 16. септембра 2022. год. Може се преузети са следећег линка:

<https://www.efaktura.gov.rs/extfile/sr/1190/SEF%20ITU%20Verzija%20od%2016.09.2022c.pdf>

У детаљима нових исправки наведено је да су од 16. септембра 2022. извршене следеће измене и допуне у СЕФ:

##### *Додата могућност конфигурације статичког токена за Информационе посреднике*

Додата је могућност конфигурације статичког токена за Информационе посреднике (за потребе позива сервиса од стране Пореске Управе). Наведена измена је приказана у Техничком упутству за стављање на увид електронских фактура које се чувају код информационог посредника. Будући да се ова измена тиче оперативног рада информационих посредника, нећемо је даље у овом тексту коментарисати.

##### *Направљена нова метода за брисање појединачних фактура које нису послате*

Направљена је нова метода за брисање појединачних фактура које нису послате. Иста је објашњена на ИТУ (стр. 39) где су, у оквирној спецификацији апликативног интерфејса за непосредан приступ систему СЕФ, наведени софтверски параметри за нови захтев за брисање појединачног излазног документа.

Брисање појединачних излазних фактура је могуће једино за документ са статусом „Нацрт“.

##### *Омогућено преузимање XML фајла од стране пошиљаоца*

Омогућено је преузимање XML фајла од стране Пошиљаоца. Пре ове измене, преузимање електронске фактуре у XLM формату на сопственом уређају

корисника, било је могуће само код примаоца, тј. за примљене (улазне) електронске фактуре у секцији набавке.

**Почев од 16. септембра 2022. год. (за сада само у демо верзији) преузимање електронских фактора у XLM формату могуће је за издате (излазне) електронске фактуре, односно и код њиховог издаваоца. За излазна документа која се издају и шаљу преко СЕФ, додата је команда „Преузми XML“ – помоћу ове опције корисник може преузети XML излазног документа.**

##### *Омогућено коришћење истих мејл адреса корисницима једног правног субјекта*

Омогућено је коришћење истих мејл адреса корисницима једног правног субјекта.

##### *Исправке:*

1. Исправљен проблем чувања адресе у „Подешавањима“ за правни субјекат.
2. Дорађена логика код аутоматског одобравања фактура.
3. Поправљена валидација у случају када постоји отказани авансни рачун при креирању коначног рачуна.
4. Исправљен проблем у случају више правних субјеката са истим матичним бројем.
5. Исправљен проблем при додавању нових контаката у „Контакт листу“ код правних субјеката са истим матичним бројем.
6. Исправљен проблем да у случају при скидању XML фајла кроз АПИ сервис од стране Пошиљаоца, статус фактуре са стране Примаоца се не мења у „Прегледано“.
7. Повећан број карактера на 500 у називу правних субјеката у „Контактима“.
8. Отклоњен проблем у случају када је фактура послата преко АПИ сервиса са статусом „Поново обавештени“, фактура може да се одобри/одбије са стране Примаоца.
9. Исправљен проблем тако да корисник може да сторнира фактуру која је претходно отказана у ЦРФ-у.
10. Кориснику је онемогућено да шаље стандардну пореску стопу која је различита од 10% и 20%.
11. Онемогућено да се шаље фактура са статусом „Нова“.
12. Онемогућено да се одабере празна вредност на листи јединица мере.
13. Онемогућено у пољу „Историја“, да пошиљац фактура види име особе која је направила измену од стране примаоца.
14. Онемогућено да се шаље фактура са стандардном пореском стопом једнака нули.

15. Онемогућено право улози „Ревизор“ да мења поље за мејл обавештавање.

16. Омогућено слање обавештења у случају аутоматског одобравања фактура.

17. Додата валидација да није могуће додати „Број модела позива на број“ ако није унет „Позив на број“.

18. Омогућено да адресни подаци на детаљима правног субјекта буду увек видљиви.

19. Додат статус „Нова“ на филтеру статуса са стране пошиљаоца.

20. Додато повезивање авансног рачуна на коначни рачун у случају слања рачуна кроз АПИ сервис.

21. Онемогућене акције над фактуром са стране примаоца, у случају да су фактуре на страни пошиљаоца у статусу „Грешка приликом слања“ и „Слање“.

22. Улози „Ревизор“ омогућен приступ страници за Конфигурацију Информационог посредника.

23. Омогућено прихватање/одбијање фактура које су отказане на ЦРФ-у.

24. Поправљен приказ износа у случају отварања екрана за унос ЦРФ рекламација.

25. Поправљена валидација за дужину коментара у случају сторнирања фактура регистрованих на ЦРФ-у.

26. Склоњен приказ резултата претходне претраге на претрази правних субјеката.

27. Исправљена лабела за коментар при сторнирању.

28. Додата валидација да може да буде само један TaxSubtotal по пореској категорији и стопи.

ПОСЛОВНИ УЗОРАК



## МИШЉЕЊА НАДЛЕЖНИХ ОРГАНА У ВЕЗИ СА ПРИМЕНОМ ПРОПИСА

### ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

**1. Накнада (провизија) за неискоришћени (неповучени) део средстава одобреног зајма/кредита коју обвезник на основу закљученог уговора о кредиту (поред камате) исплаћује зајмодавцу – нерезидентном правном лицу има карактер уговорне казне, не подлеже порезу по одбитку, али се такав расход не признаје у пореском билансу обвезника**

Поводом вашег захтева за давањем мишљења у складу са одредбама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, . . . и 118/21 – у даљем тексту: Закон), обавештавамо вас о следећем:

Према члану 7а тачка 6) Закона, на терет расхода не признају се новчане казне које изриче надлежни орган, уговорне казне и пенали.

Одредбама члана 40. став 1. Закона прописано је да, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу:

1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона;

2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада);

3) камата;

4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике;

5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

У смислу одредаба члана 270. став 1. и члана 271. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, „Службени лист СРЈ“, број 31/93, „Службени лист СЦ“, број 1/2003 – Уставна повеља и „Службени гласник РС“, број 18/2020), поверилац и дужник могу уговорити да ће дужник платити повериоцу одређени новчани износ или прибавити неку другу материјалну корист ако не испуни своју обавезу или ако задоцни са њеним испуњењем (уговорна казна), при чему уговорне стране могу одредити висину казне по свом нахођењу у једном укупном износу, у проценту, или за сваки дан задоцњења, или на који други начин. Казна мора бити уговорена у форми прописаној за уговор из кога је настала обавеза на чије се испуњење односи.

Како произилази из садржине поднетог захтева, обвезник је закључио уговор о кредиту са нерезидентним правним лицем (зајмодавац), при чему је предметним уговором предвиђено да је обвезник дужан да зајмодавцу, поред камате, плаћа и накнаду – провизију за неповучени део кредита, односно за (како даље наводите) резервисање, чување и сталну доступност до пуног уговореног износа кредита. С тим у вези, поставило се питање признавања расхода у пореском билансу обвезника по основу плаћене провизије.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када је обвезник, као у конкретном случају, а сходно закљученом уговору о кредиту, дужан да (поред камате) исплаћује зајмодавцу и накнаду, названом провизија, за неискоришћени (неповучени) део средстава одобреног кредита, мишљења смо да предметна накнада, у смислу закона који уређује облигационе односе, има карактер уговорне казне, која се не признаје у пореском билансу обвезника, сходно члану 7а тачка 6) Закона.

Истовремено, напомињемо да приход зајмодавца – нерезидентног правног лица, остварен по наведеном

основу, није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. Закона. (МФИН, 011-00-781/2022-04 од 19.09.2022. године)

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

**1. На приходе који немају карактер зараде, а које физичка лица – држављани или резиденти Србије остваре у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године од ОУН и њених специјализованих агенција, плаћа се порез на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права, односно уговорене накнаде за извршени рад по решењу ПУ**

Размотрили смо Ваш захтев који се односи на порески третман примања које физичко лице – резидент Републике Србије оствари као члан Глобалног растера стручњака УНДП за парламентарни развој, по основу ангажовања у тој организацији у периоду од 6. августа 2020. године до 31. марта 2023. године.

С тим у вези, дајемо одговор:

1. Сагласно одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, . . . и 118/21 – у даљем тексту: Закон) порез на доходак грађана плаћају физичка лица, на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети од опорезивања, односно који су ослобођени од плаћања пореза овим законом.

Одредбом члана 13. став 1. Закона прописано је да се под зарадом у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Сагласно одредбама члана 20. став 1. Закона, обавезе плаћања пореза на зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, односно код представника или службеника таквих представништа или организација, ослобођени су:

1) шефови страних дипломатских мисија акредитованих у Републици Србији, особље страних дипломатских мисија у Републици Србији, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике Србије;

2) шефови страних конзулата у Републици Србији и конзуларни функционери овлашћени да обављају конзуларне функције, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике Србије;

3) функционери Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција, стручњаци техничке помоћи Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција;

3а) функционери, стручњаци и административно особље међународних организација ако нису држављани или резиденти Републике Србије;

4) запослени у страним дипломатским или конзуларним представништвима и међународним ор-

ганизацијама, ако нису држављани или резиденти Републике Србије;

5) почасни конзули страних држава, за примања која добијају од државе која их је именovala за обављање конзуларних функција;

6) запослени код лица из тачке 1) до 5) овог члана, ако нису држављани или резиденти Републике Србије.

Изузетно од става 1. овог члана, обавезе плаћања пореза на зараде остварене по основу радног ангажовања у Организацији уједињених нација и њеним специјализованим агенцијама, ослобођена су физичка лица која су држављани или резиденти Републике Србије (члан 20. став 2. Закона).

Према одредбама члана 52. став 1. тач. 1) и 2) Закона, приходом од ауторских права сматра се накнада коју обвезник оствари по основу писаних дела (књижевна, научна, стручна, публицистичка и друга дела, студије, рецензије и слично) и говорних дела.

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

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

Одредбом члана 6. тачка 17) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, . . . и 118/21 – у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада).

Одредбом члана 28. Закона о доприносима прописано је да је основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана.

Лице које остварује уговорену накнаду дужно је да само обрачуна и уплати доприносе у случају када ту накнаду остварује од лица које приликом исплате накнаде није обвезник обрачунавања и плаћања доприноса (члан 57. став 2. Закона о доприносима).

Одредбом члана 64в Закона о доприносима прописано је да доприноси за лица из члана 57. став 2. овог закона, која у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године остварују уговорену накнаду од лица које приликом исплате накнаде није обвезник обрачунавања и плаћања доприноса, утврђују се решењем пореског органа и плаћају сагласно одредбама закона којим се уређује порез на доходак грађана, које се односе на уговорену накнаду

на коју се порез плаћа самоопорезивањем, остварену у том периоду.

Сагласно наведеним законским одредбама, на приход физичког лица који се сматра зарадом у смислу члана 13. Закона, који по основу радног ангажовања у Организацији уједињених нација и њеним специјализованим агенцијама оствари лице – држављанин или резидент Републике Србије, не плаћа се порез на доходак грађана на зараде. На основу података из службене евиденције послодавца (конкретно, УНДП) утврђује се да ли у конкретном случају физичко лице – држављанин или резидент Републике Србије остварује приход по основу радног ангажовања који се сматра зарадом у смислу члана 13. Закона, на коју се не плаћа порез на доходак грађана на зараде, сагласно одредби члана 20. став 2. Закона.

2. Уколико подаци из евиденције послодавца нису доступни, а из расположиве документације произилази да приход није остварен по основу закљученог уговора о раду, односно радног односа у смислу закона којим се уређују рад и радни односи, према нашем мишљењу, у конкретном случају, остварени приход опорезује се према одредбама члана 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 44/21 и 118/21), који је у примени од 7. маја 2021. године. Према одредби члана 5. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, порески орган решењем утврђује порез на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад, на које се порез плаћа самоопорезивањем, остварене у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2021. године, уколико није:

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

- правоснажно окончан поступак утврђивања пореске обавезе, или

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

Одредбом члана 5. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на приходе из става 1. овог члана остварене у календарској години у висини до 384.000 динара годишње.

Нормирани трошкови за приходе из става 1. овог члана на које се плаћа порез на доходак грађана, признају се у висини 50% од остварених прихода из става 1. овог члана (члан 5. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана).

Порез утврђен решењем из става 1. овог члана плаћа се у 120 једнаких месечних износа, с тим да први износ доспева за плаћање 15. у месецу који следи месецу који је наредни у односу на месец у коме је донето решење пореског органа (члан 5. став 4. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана).

Имајући у виду наведене одредбе, пореска обавеза по основу прихода од уговорене накнаде од ауторских

и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем, остварене у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године, утврђује се решењем пореског органа сагласно члану 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана. Припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање утврђују се сагласно члану 64в Закона о доприносима.

Сходно томе, приходи који немају карактер зараде, које физичка лица – држављани или резиденти Републике Србије остваре у периоду почев од 1. јануара 2015. године закључно са 31. децембром 2022. године од Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција, подлежу опорезивању порезом на приходе по основу уговорене накнаде од ауторских и сродних права, односно уговорене накнаде за извршени рад, под условима прописаним одредбама члана 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана. Обавеза по основу пореза и припадајућих доприноса за обавезно социјално осигурање утврђују се решењем пореског органа а обавеза се плаћа у 120 једнаких месечних износа. (МФИН, 011-00-793/2021-04 од 5.09.2022. године)

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

### 1. Обавеза по основу пореза на поклон коју домаћи институт као резидентно правно лице и поклонопримац има по основу поклона вредне научне опреме од инопартнера

Размотрили смо ваш захтев за давање мишљења по питању да ли тај институт има обавезу да поднесе пореску пријаву и плати порез на наслеђе и поклон у случају кад без накнаде, по основу уговора који закључи са инопартнером Technical University of Graz, Austria Institute of Experimental Physics Thermophysics and Metalphysics Group (у даљем тексту: ино партнер), од ино партнера добије вредну научну опрему (вакум комору, комору са течномшћу под високим притиском, пирометре, оптичке камере, аквизициони систем...).

С тим у вези, обавештавамо вас о следећем:

Према одредби члана 14. став 2. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, . . . и 118/21 – у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени:

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

Поклоном, у смислу овог закона, сматра се и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са одредбама ст. 1, 2. и 4. до 6. овог члана (члан 14. став 3. Закона).



Према одредби члана 14. став 4. тач. 1) и 3) Закона, поклоном, у смислу овог закона, не сматра се:

- пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

- приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Према члану 14. став 6. тачка 3) Закона, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

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

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

Према одредби члана 21. став 1. тач. 5), 5а) и 12) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа:

- фондација, на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за остваривање општекорисног циља ради кога је фондација основана;

- задужбина, односно удружење, основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине и фондације, регистровано у складу са законом – на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина, односно удружење основано;

- прималац донације по међународном уговору који је закључила Република Србија, када је тим уговором уређено да се на добијен новац, ствари или права, неће плаћати порез на поклон.

Обвезник пореза на наслеђе и поклон дужан је да поднесе пореску пријаву са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореза у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе у смислу члана 17. ст. 1. до 4. овог закона, осим у случају из члана 34. овог закона (члан 35. став 1. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. Закона о закључивању и извршавању међународних уговора („Службени гласник РС“, број 32/13), међународни уговор је уговор који Република Србија закључи у писаном облику са једном или више држава или са једном или више међународних организација, регулисан међународним правом, без обзира да ли је садржан у једном

или више међусобно повезаних инструмената и независно од његовог назива.

Према томе, кад по основу уговора који закључе институт који је резидент Републике Србије и институт из иностранства – ино партнер, инопартнер институту – резиденту Републике Србије без накнаде или противчинидбе у другом облику пренесе у својину – покретне ствари – научну опрему (вакум комору, комору са течномашћу под високим притиском, пирометре, оптичке камере, аквизициони систем...) чија је укупна вредност поклоњена том институту од тог поклонодавца у једној календарској години преко 100.000 динара, тај поклон јесте предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, под следећим условима:

- да се на тај пренос без накнаде не плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност;

- да стицање тих покретних ствари не чини приход института – поклонопримца који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

У том случају је обвезник пореза на наслеђе и поклон институт који је резидент Републике Србије као поклонопримац, па је дужан да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на наслеђе и поклон.

Нема законског основа да тај институт оствари пореско ослобођење прописано (чланом 12. став 1. тач. 5) и 5а) Закона) за задужбине и фондације, нити пореско ослобођење прописано (чланом 12. став 1. тачка 12) Закона), имајући у виду да конкретни институт није ни задужбина ни фондација, нити се конкретни поклон остварује по основу међународног уговора који је закључила Република Србија. (МФИН, 011-00-00800/2022-04 од 8.09.2022. године)

## **2. Лице које станује у стану чији је власник преминуо обвезник је пореза на имовину по основу државине непокретности**

Размотрили смо Ваш захтев за давање мишљења по питањима у вези пореза на имовину за кућу чији је власник преминуо а на чије име се и даље утврђује порез на имовину без умањења утврђеног пореза за порески кредит, и то:

- да ли преминуло лице може бити обвезник пореза на имовину, односно да ли се решењем може утврдити порез на имовину преминулом лицу за пореске обавезе настале након његове смрти;

- коме надлежни орган може да утврди порез на имовину за кућу чији је власник преминуо 2014. године ако оставински поступак није правоснажно окончан – за период од његове смрти до правоснажног окончања оставинског поступка;

- да ли физичко лице које је позвано на наслеђе а које у предметној кући станује и у којој има пријављено пребивалиште, јесте порески обвезник за ту кућу од смрти власника до правоснажног окончања оставинског поступка и ако јесте – да ли има право на порески кредит за ту кућу.



С тим у вези, обавештавамо Вас о следећем:

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, . . . и 118/21 – у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) Закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

6) државину непокретности на којој имаоца права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

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

Према одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима се, у смислу става 1. овог члана, сматрају:

1) земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго;

2) стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

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

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

Утврђени порез на кући за становање или стану у којем станује обвезник и у којој је пријављено његово пребивалиште, у складу са законом којим се уређује пребивалиште грађана, умањује се за 50%, а највише 20.000 динара (члан 13. став 1. Закона).

Одредбом члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, . . . и 96/21 – у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, у поступцима у којима доносе пореске управне акте, укључујући и акте у управном поступку, за које је прописана примена овог закона.

Обавеза плаћања пореза из члана 10. став 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: пореска обавеза) представља дужност пореског обвезника да плати утврђени порез, под условима прописаним овим законом или другим пореским законом (члан 18. став 1. ЗПППА).

Одредбом члана 22. ЗПППА прописано је да пореску обавезу преминулог лица испуњавају наследници, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, у моменту прихватања наследства.

Према одредби члана 222. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 – УС и 6/15, у даљем тексту: ЗОН), наследник одговара за оставиоцеве дугове до висине вредности наслеђене имовине.

Према томе, у моменту смрти физичког лица – обвезника пореза на имовину, то лице престаје да буде носилац права и обавеза, што значи и обвезник пореза на имовину. Стога се порез на имовину утврђен том лицу а који није наплаћен, не може наплатити од тог лица. Сва права преминулог физичког лица – обвезника пореза на имовину која су подобна за наслеђивање прелазе на његове наследнике, а дугове тог лица до висине вредности наслеђене имовине, укључујући и неизмирену обавезу по основу пореза на имовину, испуњавају његови наследници у оквиру вредности наслеђене имовине (што подразумева да су конкретна лица правоснажним актом оглашена за наследнике).

Кад на кући за становање од дана смрти власника државину има друго физичко лице, за период од дана смрти физичког лица које је било власник предметне куће до дана правоснажности решења о наслеђивању, порез на имовину плаћа се на државину а порески обвезник је држалац, независно од чињенице да ли је држалац лице или једно од лица које је позвано на наслеђе иза преминулог власника куће као оставиоца. У том случају се порез на имовину за тај период утврђује држаоцу. Порез на кући за становање утврђен држаоцу као обвезнику, у периоду у коме у њој станује држалац и у којој је пријављено његово пребивалиште, у складу са законом којим се уређује пребивалиште грађана, умањује се за 50%, а највише 20.000 динара. Међутим, ако држалац у предметној кући не станује (већ повремено у њој борави) или нема пријављено пребивалиште, нема законског основа да оствари право на порески кредит. (МФИН, 011-00-00824/2022-04 од 14.09.2022. године)

**3. Приликом продаје идеалног дела непокретности основица пореза на пренос апсолутних права је уговорена цена за тај идеални део непокретности у тренутку настанка пореске обавезе уколико није нижа од тржишне вредности тог идеалног дела**

Размотрили смо Ваш захтев за давање мишљења по питању да ли је код продаје непокретности на којој су сувласници више физичких лица, купопродајна цена по којој је свој идеални део продао један од сувласника од утицаја на утврђивање основице пореза на пренос апсолутних права за пренос права својине на идеалним деловима осталих сувласника.

С тим у вези, обавештавамо Вас о следећем:

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, . . . и 118/21 – у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права се плаћа код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Основица пореза на пренос апсолутних права је уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, уколико није нижа од тржишне вредности, осим на пренос права својине на употребљаваном моторном возилу (члан 27. став 1. Закона).

Уколико надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, има право да у року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве поднете у складу са чланом 36. став 1. Закона, односно од дана сазнања за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности (члан 27. став 2. Закона).

Кад обвезник нема обавезу подношења пореске пријаве у складу са чланом 34. Закона, рок из члана 27. став 2. Закона почиње да тече од дана предаје јавном бележнику, односно пореском органу, доказа од значаја за остваривање права на пореско ослобођење које порески орган не може прибавити разменом података између државних органа преко Сервисне магистрале органа, у складу са законом којим се уређује електронска управа (у даљем тексту: СМО), односно од дана истека рока остављеног обвезнику у пореском поступку за достављање тих доказа (члан 27. став 3. Закона).

Према одредби члана 27. став 4. Закона, ако порески орган у року из ст. 2. и 3. тог члана не утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, пореску основицу чини уговорена цена.

Према томе, код продаје идеалног дела непокретности основица пореза на пренос апсолутних права је уговорена цена за тај идеални део непокретности у тренутку настанка пореске обавезе уколико није нижа од тржишне вредности тог идеалног дела. То значи да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује тржишну вредност идеалног дела непокретности који је предмет преноса и пореди је са уговореном ценом за тај пренос, а пореску основицу утврђује према оној од тих вредности која је виша.

Међутим, ако порески орган у року од 60 дана који се рачуна од дана пријема пореске пријаве поднете са одговарајућом документацијом од значаја за утврђивање пореза, односно од дана предаје јавном бележнику или пореском органу доказа од значаја за остваривање

права на пореско ослобођење које порески орган не може прибавити разменом података између државних органа преко Сервисне магистрале органа или дана истека рока који је порески орган оставио обвезнику за достављање тих доказа, односно од дана сазнања пореског органа за пренос, не утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, пореску основицу чини уговорена цена за пренос конкретног идеалног дела непокретности. (МФИН, 011-00-00834/2022-04 од 22.09.2022. године)

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

**1. Надлежни орган АПР не може брисати лице из прописаног регистра без доказа о престанку пореских обавеза, односно брисању из евиденције прописане пореским законом који издаје надлежни порески орган, не старијег од пет дана у моменту подношења захтева за брисање из прописаног регистра**

Поводом вашег захтева за мишљење у вези са применом прописа којим се уређује порески поступак и пореска администрација, а по питању садржине уверења о измиреним пореским обавезама ради брисања лица из прописаног регистра, са становишта надлежности Сектора за фискални систем, указујемо на следеће:

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, . . . и 96/21 – у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбама члана 2. ЗПППА прописано је да се тај закон примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез).

ЗПППА се примењује и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Одредбама члана 2а ЗПППА прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, укључујући и изворне јавне приходе које јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћују и контролишу у поступцима у којима доносе пореске акте, пореске управне акте, као и друге акте у управном поступку.

Код утврђивања, наплате и контроле јавних прихода и споредних пореских давања из става 1. овог члана, издавања прекршајног налога, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје надлежном прекршајном суду, надлежни орган јединице локалне самоуправе има пра-

ва и обавезе које по овом закону има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на:

- 1) идентификацију и регистрацију пореских обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;
- 3) откривање пореских кривичних дела;
- 4) брисана
- 4а) брисана
- 5) брисана
- 6) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. тач. 9) и 12), чл. 161, 164. и 167–171. тог закона.

Одредбама члана 26 став 1. ЗПППА прописано је да се одредбе ЗПППА којима су уређена овлашћења Пореске управе, права и обавезе пореских обвезника, овлашћења пореских инспектора и пореских извршитеља Пореске управе, сходно примењују и на овлашћења јединице локалне самоуправе, односно на права и обавезе обвезника изворних јавних прихода из члана 2а став 1. ЗПППА, на овлашћења пореских инспектора јединице локалне самоуправе и пореских извршитеља јединице локалне самоуправе, у поступку утврђивања, наплате и контроле изворних прихода јединице локалне самоуправе на које се примењује ЗПППА.

Одредбама члана 29. став 7. ЗПППА прописано је да орган, организација или друго лице надлежно за упис у прописани регистар лица која обављају делатност не може брисати лице из прописаног регистра без доказа о престанку пореских обавеза, односно брисању из евиденције прописане пореским законом који издаје надлежни порески орган, не старијег од пет дана у моменту подношења захтева за брисање из прописаног регистра.

Орган, организација или друго лице надлежно за упис у прописани регистар лица која обављају делатност, може брисати пореског обвезника предузетника из прописаног регистра, под условима прописаним у ставу 7. овог члана, па и у случају непостојања доказа о престанку обавеза по основу доприноса за пензијско и инвалидско осигурање уколико су та лица стекла право на пензију сходно одредбама закона којим се уређује пензијско и инвалидско осигурање (члан 29. став 8. ЗПППА).

Према томе, надлежни орган Агенције за привредне регистре не може брисати лице из прописаног регистра без доказа о престанку пореских обавеза, односно брисању из евиденције прописане пореским законом који издаје надлежни порески орган, не старијег од пет дана у моменту подношења захтева за брисање из прописаног регистра.

Имајући у виду да је надлежни порески орган, који издаје доказ, односно уверење да порески обвезник нема неизмирених пореских обавеза евидентираних у пореском рачуноводству на дан издавања истог, дужан да изврши увид у аналитичке картице и другу рачуноводствену евиденцију којом располаже, мишљења смо да надлежни орган Агенције за привредне регистре из предметног уверења мора неспорно утврдити да

су пореске обавезе престале, односно да не постоје неизмирених пореских обавеза сходно одредбама члана 29. ст. 7. и 8. ЗПППА. (МФИН, 011-00-00697/2022-04 од 15.08.2022. године)

## 2. Поступак одлагања доспелог пореза и подношење захтева за плаћање на рате

Одредбама члана 73. ст. 1–4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, . . . и 96/21 – у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, на образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

- 1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;
- 2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услов из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дугованог пореза, по испуњењу услова из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

- 1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

- 2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са ЗПППА.

Одлуком из става 3. овог члана може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања до 12 месеци.

Одредбама члана 74. ст. 1–7. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

- 1) хипотека на непокретности пореског обвезника;
- 2) залога на покретним стварима пореског обвезника;
- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине;
- 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;
- 6) меница авалирана од стране пословне банке.

Ако се дуговани порез обезбеђује средствима из става 2. тач. 1), 2) и 4) овог члана, средства обезбеђења не могу бити мања од 120% висине дугованог пореза чија се наплата обезбеђује.

У поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, Пореска управа одлучује из којих од предложених, односно



од других, пореском обвезнику доступних средстава обезбеђења, из става 2. овог члана, ће се најефикасније наплатити дуговани порез и о томе обавештава пореског обвезника.

Доказ да је обезбедио средства обезбеђења из става 4. овог члана порески обвезник доставља Пореској управи као услов за потписивање споразума, односно доношење решења из члана 73. став 6. ЗПППА.

Изузетно од ст. 1–5. овог члана, од пореског обвезника не захтева се испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. ЗПППА, као ни давање средстава обезбеђења наплате – ако дуговани порез из члана 73. став 3. ЗПППА, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то:

1) за правно лице, предузетника и фонд – до 1.500.000 динара;

2) за физичко лице – до 200.000 динара.

Ако се порески обвезник не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дуваног пореза, или уколико у периоду за који је одложено плаћање дуваног пореза не измири текућу обавезу, осим у случају ако је поднео захтев за одлагање плаћања те текуће обавезе, Пореска управа ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени порески дуг, водећи рачуна о ефикасности наплате, наплатити:

1) из средстава обезбеђења;

2) у поступку принудне наплате пореског дуга.

Одредбама члана 76. ст. 2–4. ЗПППА прописано је да ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дуваног пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дуваног пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. Право на отпис 50% камате се не остварује за одлагање плаћања дуваног пореза, када је обавеза утврђена решењем у поступку пореске контроле, као и у случају из члана 74. став 11. ЗПППА.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дуваног пореза на рате у складу са ЗПППА исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

С тим у вези, указујемо да сходно одредбама ЗПППА, не постоји законски основ да се пореском обвезнику отпише целокупна обрачуната, а неплаћена камата по основу дуваног пореза.

Међутим, указујемо да порески обвезник може да поднесе образложени захтев Пореској управи за одлагање плаћања дуваног пореза на рате, а Пореска управа поступајући по том захтеву може одложити плаћање дуваног пореза у целисти или делимично,

најдуже до 60 месеци, ако порески обвезник испуни прописане услове. Такође се прописује и установљавање средстава обезбеђења наплате из којих ће Пореска управа најефикасније наплатити дуговани порез. Од пореског обвезника се неће захтевати давање средстава обезбеђења наплате ако дуговани порез по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи за правно лице, предузетника и фонд до 1.500.000 динара, а за физичко лице до 200.000 динара.

Уколико порески обвезник редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује му се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Напомињемо да Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује испуњеност прописаних услова и чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке у вези са правом пореског обвезника на одлагање плаћања дуваног пореза на рате. (МФИН, 430-00-00079/2022-04 од 11.08.2022. године)

**3. У сваком конкретном случају пореске контроле, Пореска управа дужна је да утврди све чињенице битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику**

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, . . . и 96/21 – у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбом члана 4. став 3. ЗПППА прописано је да је Пореска управа дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.

Одредбама члана 43. ЗПППА прописано је да се чињенице у пореском поступку утврђују на основу доказа.

Као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

Утврђивање чињеница у поступку пореске контроле врши се и према одредбама чл. 117–139. ЗПППА.

Према одредби члана 44. став 1. ЗПППА, Пореска управа може захтевати од пореског обвезника и трећих лица да, у року који она одреди, доставе на увид и проверу пословне књиге и евиденције, рачу-

новодствене исказе, пословну документацију и друге исправе и доказе, ради утврђивања чињеничног стања.

Одредбом члана 45. став 1. ЗПППА Порески обвезник је дужан да, на захтев Пореске управе и у разумном року који она одреди, пружи све расположиве информације, неопходне за утврђивање чињеничног стања од значаја за опорезивање. Пореска управа може да захтева од других лица, привредних субјеката, банака, државних органа и организација, органа територијалне аутономије и локалне самоуправе да, у разумном року који она одреди, пруже расположиве информације, као и податке од значаја за предузимање активности из делокруга надлежности Пореске управе

Одредбом члана 123. став 1. ЗПППА прописано је да је пореска контрола поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, као и поступак провере тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника који врши Пореска управа, у складу са ЗПППА.

Према томе, у сваком конкретном случају пореске контроле, Пореска управа дужна је да утврди све чињенице битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.

С тим у вези, у зависности од предмета контроле, Пореска управа, сходно одредбама ЗПППА може од пореског обвезника захтевати на увид и проверу пословне књиге и евиденције, рачуноводствене исказе, пословну документацију и друге исправе и доказе, ради утврђивања чињеничног стања неопходног за утврђивање законитости и правилности испуњавања пореске обавезе.

Сходно наведеном, у поступку пореске контроле се могу користити сва доказна средства из члана 43. став 2. ЗПППА, на основу којих Пореска управа утврђује чињенице коју су од значаја за одлучивање у складу са чланом 4. став 3. ЗПППА. (МФИН, 011-00-00179/2022-04 од 15.08.2022. године)

#### **4. Поступак утврђивања застарелости пореске обавезе у складу са одредбама ЗПППА**

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, . . . и 96/21 – у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Према одредбама члана 3. ЗПППА ако је другим законом питање из области коју уређује ЗПППА уређено на другачији начин, примењују се одредбе ЗПППА.

Ако ЗПППА није другачије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак,

односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Одредбама члана 23. прописано је да пореска обавеза престаје:

Пореска обавеза престаје:

- 1) наплатом пореза;
- 2) застарелошћу пореза;
- 3) отписом пореза;
- 4) на други законом прописани начин.

Неплаћена пореска обавеза пореског обвезника – правног лица над којим је правоснажним решењем закључен стечајни поступак банкрутством, престаје, осим ако је ради њене наплате уписано заложно право у јавним књигама или регистрима, односно ако је, поред пореског обвезника, друго лице одговорно за њено испуњење.

У случају из става 1. тач. 2)–4) и става 2. овог члана, Пореска управа доноси решење о престанку пореске обавезе.

Одредбама члана 114. ЗПППА прописано да право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарела за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

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

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

Према члану 114ж ЗПППА прописано је да право на утврђивање, наплату, повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, увек застарела у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата, осим ако овим законом није другачије прописано.

Пореска управа, по истеку рока из става 1. овог члана, по службеној дужности, доноси решење о престанку пореске обавезе, односно о престанку права на повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као

и на намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, због застарелости.

Одредбама члана 114з ЗПППА прописано је да застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече:

1) за време од покретања управног спора до правоснажности судске одлуке;

2) за време када је другим законом прописано да се порески поступак не може отпочети, односно да се започети порески поступак прекида;

3) за време када је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дугованог пореза одложено.

Време трајања застоја застарелости из става 1. овог члана не рачуна се у апсолутни рок за застарелост.

Одредбама члана 63. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС”, бр. 18/16 и 95/18 – аутентично тумачење – у даљем тексту: ЗУП) прописано је да се записник саставља о усменој расправи, другој важнијој радњи у поступку и о важнијим усменим изјавама странака, других учесника у поступку и трећих лица.

У записник се уноси назив органа, радња која се предузима, место, дан и час када се радња предузима, управна ствар која је предмет поступка, лична имена овлашћених службених лица, присутних странака, њихових заступника и других лица и опис тока и садржине предузете радње и датих изјава као и податак о исправама које су коришћене.

Ако лице одбије да потпише записник или оде са места предузимања радње пре него што је записник закључен, то се уноси у записник, са разложима због којих је одбијено потписивање записника.

Записник који је сачињен сагласно пропису јесте јавна исправа и доказ о току и садржини предузетих радњи и датих изјава, изузев у деловима на које је стављена примедба.

Одредбама члана 90. ст. 1. и 2. ЗУП прописано је да се поступак покреће захтевом странке или по службеној дужности. Поступак се покреће по службеној дужности кад је то прописом одређено или кад орган утврди или сазна да је, с обзиром на чињенично стање, неопходно да се заштити јавни интерес.

Одредбама члана 90. ст. 1. и 2. ЗУП прописано је да је поступак покренут захтевом странке кад орган прими захтев странке. Поступак је покренут по службеној дужности који је у интересу странке кад орган предузме било коју радњу ради вођења поступка.

Одредбом члана 102. ЗУП прописано је да орган утврђује чињенице и околности од значаја за поступање у управној ствари. Странка не мора да прибави доказе које може да прибави орган, нити уверења и друге исправе које органи нису дужни да издају.

Одредбама члана 104. ЗУП прописано је да орган може непосредно да одлучи о управној ствари:

1) ако је чињенично стање утврђено на основу чињеница и доказа које је странка изнела у захтеву или на основу општепознатих чињеница или чињеница које су познате органу;

2) ако чињенично стање може да се утврди на основу података из службених евиденција, а странка не мора да се изјасни ради заштите њених права и правних интереса;

3) ако се доноси усмено решење, а чињенице на којима се оно заснива су учињене вероватним (члан 116. ст. (5) и (6) ЗУП);

4) ако је то посебним законом одређено.

У поступку непосредног одлучивања од странке се не узима изјава и не води испитни поступак.

Одредбама члана 106. ст. 1. и 2. ЗУП прописано је да се испитни поступак води ако у поступку непосредног одлучивања не могу да се утврде чињенице које су од значаја за поступање у управној ствари или ако странкама мора да се пружи прилика да се изјасне ради заштите њихових права и правних интереса.

Странка има право да се у испитном поступку изјасни о чињеницама које су изнете и о понуђеним доказима, да учествује у извођењу доказа, поставља питања другим странкама, сведоцима и вештацима, износи чињенице које су од значаја за поступање у управној ствари, предлаже доказе, износи правне тврдње и побија тврдње које се не слажу с њеним.

1) Сагласно наведеним одредбама ЗПППА, право надлежног пореског органа на наплату пореске обавезе застарела за пет година од дана када је застарелост почела да тече, тј. од првог дана наредне године од године у којој је та обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Уколико је надлежни порески орган против пореског дужника предузимао радње у циљу наплате пореске обавезе, рок застарелости права на наплату се прекидао сваком радњом пореског органа предузетом против пореског дужника у циљу наплате и после прекида почињао да тече изнова, а време које је протекло пре прекида није се рачунало у законом одређени рок за застарелост.

2) Право на наплату пореске обавезе, увек застарела у року од десет година од истека године у којој је порез требало наплатити, осим у случајевима из члана 114з ЗПППА када је прописано да застарелост права надлежног пореског органа на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече:

– за време од покретања управног спора до правоснажности судске одлуке;

– за време када је другим законом прописано да се порески поступак не може отпочети, односно да се започети порески поступак прекида;

– за време када је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дугованог пореза одложено.

Време трајања застоја застарелости у наведеним случајевима не рачуна се у апсолутни рок за застарелост.

3) Сходно одредбама ЗПППА, Пореска управа у случају престанка пореске обавезе застарелост пореза, доноси решење о томе.

4) Надлежни порески орган у сваком конкретном случају проверава и утврђује чињенично стање у погледу застарелости пореске обавезе, да ли је било



прекида, односно застоја застарелости и да ли је, у вези са тим, дошло до застарелости пореске обавезе по основу застарелости.

Уколико је сагласно одредбама ЗУП одржан испитни поступак, надлежни порески орган је пре доношења решења, дужан да донесе записник (о усменој расправи, другој важнијој радњи у поступку и о важнијим усменим изјавама пореских обвезника), који порески обвезник потписује, а уколико одбије да потпише записник то се уноси у исти, са разлозима због којих је одбијено потписивање записника. (МФИН, 011-00-01380/2021-04 од 28.06.2022. године)

## АКЦИЗЕ

### **1. Производ декларисан као „Мешавина освежавајућег безалкохолног пића и лаког светлог пива“ (TWIST) који садржи 2% алкохола сматра се нискоалкохолним пићем на које се плаћа акциза**

У вези са вашим дописом, којим сте се обратили Министарству финансија, Сектору за фискални систем, по питању, да ли се акцизни производ који је декларисан под називом „Мешавина освежавајућег безалкохолног пића и лаког светлог пива“ (TWIST) и који садржи 2% алкохола, а састоји се из мешавине освежавајућег безалкохолног пића 60% и лаког светлог пива 40%, може сматрати нискоалкохолним пићем, са аспекта прописа којим се уређују акцизе, обавештавамо вас следеће:

Одредбом члана 12. став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, . . . и 53/21 – у даљем тексту: Закон) прописано је да се алкохолним пићима сматрају пића која се, у зависности од сировина од којих се производе и садржаја етанола, стављају у промет као таква врста пића у складу са прописом о квалитету и другим захтевима за алкохолна пића.

Према ставу 3. наведеног члана Закона, прописано је да се алкохолним пићима, у смислу овог закона, сматрају и нискоалкохолна пића која садрже више од 1,2% vol алкохола, а највише 15% vol алкохола, која се производе од воћних сокова или освежавајућих безалкохолних пића уз додаток рафинисаног етил алкохола или алкохолних пића или биљних екстраката или алкохолних пића добијених путем ферментације (вина, вина од јабуке – *cider*, вина од крушке – *perry* и др.), а квалитет воћних сокова, освежавајућих безалкохолних пића, рафинисаног етил алкохола, алкохолних пића, вина и алкохолних пића добијених путем ферментације мора да буде у складу са прописима којима се регулише њихов квалитет.

Ставом 3. наведеног члана Закона, прописано је да се у смислу овог закона, алкохолним пићима из става 1. овог члана сматрају се и све врсте пива, осим безалкохолног пива које садржи до 0,5% алкохола, без обзира на начин паковања.

У вези предметног питања, Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде – Сектор за пољопривредну политику, на ваш захтев, дало је мишљење број: 011-00-00083/2021-08 од 25.05.2021.

године, којим је наведено да се предметни производ, односно производ који се састоји од мешавине пива и освежавајућег безалкохолног пића, при чему је количина пива 40% а количина освежавајућег безалкохолног пића 60% не може категорисати као пиво, односно овај производ се не може ставити у промет под називом пиво, већ као мешавина пива и освежавајућег безалкохолног пића и где је субјект у пословању храном обавезан да наведе и списак састојака на декларацији, а у складу са чланом 19. Правилника о квалитету пива („Службени гласник РС“, бр. 145/14 – у даљем тексту: Правилник).

Пиво које се меша са производима из члана 8. овог правилника при чему је садржај пива у тој мешавини мањи или једнак 50% m/m, означава се тако што се наводи реч: „мешавина“ иза које следи назив пива из члана 4. овог правилника и назив производа са којим је пиво мешано.

У складу са наведеним законским и подзаконским прописима, у конкретном случају, предметни производ, који је како наводите у вашем допису, декларисан под називом „Мешавина освежавајућег безалкохолног пића и лаког светлог пива“ (TWIST), који садржи 2% алкохола, а састоји се из мешавине освежавајућег безалкохолног пића 60% и пива 40%, као такав производ, сматра се нискоалкохолним пићем. То значи да се акцизни производ декларисан под називом „Мешавина освежавајућег безалкохолног пића и лаког светлог пива“ (TWIST) опорезује акцизом прописаном на нискоалкохолна пића, а не акцизом на пиво. (МФИН, 011-00-00320/2022-04 од 12.09.2022. године)

### **2. Производ који се у складу са Законом о вину сматра вином није акцизни производ и не опорезује се акцизом прописаном за нискоалкохолна пића у смислу Закона о акцизама**

У вези са вашим дописом, којим сте се обратили Министарству финансија, Сектору за фискални систем, по питању, да ли је вино пољопривредно-прехрамбени производ или алкохолно пиће, као и да ли се на вино обрачунава и плаћа акциза, са аспекта прописа којим се уређују акцизе, обавештавамо вас следеће:

Одредбом члана 12. став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, . . . и 53/21 – у даљем тексту: Закон) прописано је да се алкохолним пићима сматрају пића која се, у зависности од сировина од којих се производе и садржаја етанола, стављају у промет као таква врста пића у складу са прописом о квалитету и другим захтевима за алкохолна пића.

Сагласно ставу 2. наведеног члана Закона, прописано је да се у смислу овог закона, алкохолним пићима из става 1. овог члана сматрају се сва јака алкохолна пића, која су уређена прописима којима се уређује област јаких алкохолних пића.

Према ставу 3. наведеног члана Закона, прописано је да се алкохолним пићима, у смислу овог закона, сматрају и нискоалкохолна пића која садрже више од 1,2% vol алкохола, а највише 15% vol алкохола, која се производе од воћних сокова или освежавајућих безал-

кохолних пића уз додатак рафинисаног етил алкохола или алкохолних пића или биљних екстраката или алкохолних пића добијених путем ферментације (вина, вина од јабуке – *cider*, вина од крушке – *perry* и др.), а квалитет воћних сокова, освежавајућих безалкохолних пића, рафинисаног етил алкохола, алкохолних пића, вина и алкохолних пића добијених путем ферментације мора да буде у складу са прописима којима се регулише њихов квалитет.

Одредбом члана 12а став 1. Закона прописано је да се акциза на алкохолна пића из члана 12. став 2. овог закона – јака алкохолна пића плаћа се у износу од 46.250,00 динара на основицу коју чини један хектолитар чистог алкохола мерен на температури од 20°C, а обрачунава се тако што се основица множи бројем који означава запремину алкохола изражену у хектолитрима у готовом производу.

Према ставу 2. истог члана Закона, прописано је да се акциза на алкохолна пића из члана 12. ст. 3. и 4. овог закона плаћа по литри алкохолног пића у следећим износима, и то на:

- 1) нискоалкохолна пића 23,14 дин/лит;
- 2) пиво 26,44 дин/лит.

Одредбом члана 1. Закона о вину („Службени гласник РС“, бр. 41/09 и 93/12), уређује се: производња, прерада, квалитет и промет грозђа намењеног за производњу вина; производња, прерада и квалитет шире, вина и других производа од грозђа, шире, кљука и вина који се користе у производњи вина; означавање вина са географским пореклом; промет грозђа, вина и других производа од грозђа, шире, кљука и вина који се користе у производњи вина, као и друга питања од значаја за грозђе, ширу, вино и друге производе од грозђа, шире, кљука и вина који се користе у производњи вина.

Према члану 5. став 1. тачка 4) Закона о вину прописано је да вино јесте пољопривредно-прехрамбени производ, добијен потпуном или делимичном алкохолном ферментацијом свежег грозђа, кљука или шире од грозђа винских сорти винове лозе.

Чланом 17. став 1. Закона о вину прописано је да се производњом шире, вина и других производа може да се бави правно лице и предузетник (у даљем тексту: произвођач), које је регистровано у Регистар привредних субјеката и које је уписано у Винарски регистар који води министарство надлежно за послове пољопривреде.

У складу са наведеним законским прописима, уколико се у конкретном случају, предметни производ сматра вином у складу са прописима којима се уређује производња вина, такав производ – вино, није акцизни производ и не опорезује се акцизом прописаном за нискоалкохолна пића у смислу Закона о акцизама.

Напомињемо да је за ближе тумачење Закона о вину потребно да се обратите министарству надлежном за послове пољопривреде. (МФИН, 011-00-00820/2022-04 од 14.09.2022. године)

## ОБЈЕДИЊЕНА МИШЉЕЊА

### 1. Утврђивање обавезе пореза на имовину и застарелости те пореске обавезе

#### Са становишта Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, . . . и 118/21 – у даљем тексту: Закон), порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

Према одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима се у смислу става 1. тог члана, сматрају:

- 1) земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго;
- 2) стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

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

Према томе, порез на имовину плаћа се на кућу за становање, независно од тога да ли је озакоњена (легализована) или је изграђена у складу са издатом грађевинском дозволом.

Кад на кући за становање у својини физичког лица није у корист другог лица конституисано право закупа из члана 2. став 1. тач. 2) Закона, порез на имовину плаћа се на право својине, а обвезник пореза је имаоца тог права.

Такође, ако је конкретна кућа изграђена на земљишту површине преко десет ари на коме физичко лице – власник куће има право својине или право коришћења грађевинског земљишта (у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта), то лице обвезник је пореза на имовину и на земљиште.

*Са становишта Закона о пореском поступку и пореској администрацији*

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, . . . и 96/21 – у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбама члана 2. ЗПППА прописано је да се тај закон примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез).

ЗПППА се примењује и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Одредбама члана 2а ЗПППА прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, укључујући и изворне јавне приходе које јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћују и контролишу у поступцима у којима доносе пореске акте, пореске управне акте, као и друге акте у управном поступку.

Код утврђивања, наплате и контроле јавних прихода и споредних пореских давања из става 1. овог члана, издавања прекршајног налога, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје надлежном прекршајном суду, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по овом закону има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на:

- 1) идентификацију и регистрацију пореских обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;
- 3) откривање пореских кривичних дела;
- 4) брисана
- 4а) брисана
- 5) брисана
- 6) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. тач. 9) и 12), чл. 161, 164. и 167–171. тог закона.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 6) ЗПППА прописано је да порески обвезник, у складу са ЗПППА, има право, између осталог, да оствари увид у податке о утврђивању и наплати пореза који се о њему воде

код Пореске управе и захтева измену непотпуних или нетачних података.

Одредбама члана 75. ст. 1. и 2. ЗПППА прописано је да се на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.

На дуговани порез и споредна пореска давања, осим камате, камата се обрачунава почев од наредног дана од дана доспелости.

Према одредби члана 114. ЗПППА право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарела за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Према одредбама члана 114д ЗПППА застарелост се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања, односно радњом пореског обвезника предузетом у циљу остваривања права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања и повраћај споредних пореских давања.

После прекида застарелост почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у рок за застарелост.

Одредбама чл. 114ж и 114з ЗПППА прописано је да право на утврђивање, наплату, повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, увек застарела у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Пореска управа, по истеку рока из става 1. овог члана, по службеној дужности, доноси решење о престанку пореске обавезе, односно о престанку права на повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и на намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, због застарелости.

Застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече:

- 1) за време од покретања управног спора до правоснажности судске одлуке;
- 2) за време када је другим законом прописано да се порески поступак не може отпочети, односно да се започети порески поступак прекида;
- 3) за време када је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дуговоаног пореза одложено.



Време трајања застоја застарелости из става 1. овог члана не рачуна се у апсолутни рок за застарелост.

Сагласно наведеним законским одредбама, надлежни порески орган може утврдити порез на имовину за који није наступила застарелост сходно одредбама ЗПППА.

Указујемо да, надлежни порески орган у сваком конкретном случају проверава и утврђује чињенично стање у погледу застарелости пореске обавезе, те да ли је било прекида, односно застоја застарелости и да ли је, у вези са тим, дошло до застарелости пореске обавезе (главног пореског дуга и камате обрачунате на главни порески дуг).

У погледу питања да ли порески обвезник може од надлежне филијале Пореске управе да добије документ који садржи структуру дуга, односно приказ доспелих пореских обавеза са обрачуном каматом, указујемо да сходно одредбама члана 24. став ЗПППА, порески обвезник има право да оствари увид у податке о утврђивању и наплати пореза који се о њему воде код надлежног пореског органа и захтева измену непотпуних или нетачних података. (МФИН, 011-00-00103/2022-04 од 8.08.2022. године)

## **2. Порески третман промета непокретности који се на територији Србије врши амбасади стране државе**

### **1) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност**

Одредбама члана 24. став 1. тачка 16) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, ... и 153/20 – у даљем тексту: ЗПДВ) прописано је пореско ослобођење за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на добра и услуге намењене за:

(1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;

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

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

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

Сагласно одредби става 11. истог члана ЗПДВ, ослобођење из става 1. тачка 16) подтач. (1) и (3) овог члана остварује се под условом реципроцитета, а на основу потврде министарства надлежног за иностране послове.

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

Према томе, на промет добара и услуга (укључујући и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката) који обвезник ПДВ врши за службене потребе Амбасаде Републике Аргентине, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, уз испуњење услова прописаних ЗПДВ и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22 и 59/22).

### **2) Са аспекта Закона о порезима на имовину**

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1) и 5) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, ... и 118/21 – у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, односно права коришћења грађевинског земљишта.

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

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

Према томе, кад дипломатско-конзуларно представништво Републике Аргентине по основу правног посла купује непокретност у Републици Србији, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, а не то дипломатско-конзуларно представништво као купац.

Међутим, ако дипломатско-конзуларно представништво Републике Аргентине правним послом преузме обавезу да плати порез на пренос апсолутних права иако тај порез применом ЗПИ пада на терет продавца, у том случају је дужно да ту обавезу измири (јер ју је преузело својом вољом иако му ЗПИ није установљена). (МФИН, 337-00-00334/2022-04 од 21.09.2022. године)

## **УПРАВА ЦАРИНА РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ**

### **1. Утврђивање царинске вредности увезене робе у случајевима снижења цена те робе**

Актом број 148-П-483-11-5/2019 од 14.08.2019. године Управа царина је свим царинарницама доставила објашњење у вези са применом одредаба царинских прописа које се односе на снижења и готовинске попусте. Међутим, у последње време примењено је да је један број решења Управа царина, која су донета по основу оспоравања пријављених снижења од стране царинских органа, поништен од стране другостепеног органа.

Наиме, увидом у другостепена решења утврђено је да је другостепени орган своја решења заснивао на тумачењу:

– испуњености услова из члана 58. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95 од 8. децембра 2018, 91 од 24. децембра 2019. – др. закон, 144 од 27.

новембра 2020, 118 од 9. децембра 2021.), тј. кумулативности примене услова „да се приликом утврђивања царинске вредности увезене робе прихватају уговорена умањења цене, као и готовински попусти уобичајени за истоветну или сличну увезену робу“ и

– појма уговорених умањења.

У том смислу, Управа царина је, с обзиром на дилеме које су се појавиле, а имајући у виду неопходност правилног тумачења чланова Царинског закона и Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник РС“, бр. 39 од 6. јуна 2019, 8 од 31. јануара 2020 и 132 од 30. децембра 2021. – у даљем тексту Уредба), који се односе на прихватљивост попушта за царинске сврхе, поготово у погледу испуњавања услова из члана 58. Царинског закона и члана 107. Уредбе, упутила упит Министарству финансија Сектору за царински систем и политику.

Као одговор на наведена питања, Министарство финансија Сектор за царински систем и политику је дало мишљење актом број 483-00-00399/2022-17, у којем је, између осталог, наведено да сва декларисана умањења морају бити уговорена, а да само у случају попушта који се односе на плаћање пре истека рока доспелости, ако плаћање није извршено у тренутку прихватања декларације и стварно плаћена царина није позната, попуст наведен у фактури се може прихватити ако је уобичајен за истоветну или сличну увезену робу.

У вези са наведеним је и закључак да два услова морају кумулативно бити испуњена када је у питању прихватљивост попушта за царинске сврхе и то:

– попусти морају да се односе на робу која се декларише и

– морају да буду уговорени у тренутку прихватања декларације за ту робу.

Дакле, провера испуњености услова да ли је попуст уобичајен за истоветну или сличну увезену робу, није неопходна. Такође, указано је да уколико се ради о износу попушта који буди сумњу код царинског органа, царински орган може, у складу са чланом 63. Царинског закона и чланом 117. Уредбе, да захтева од декларанта да поднесе исправе и податке који су му потребни.

Када је реч о питању шта се може сматрати уговореним умањењима, односно да ли „уговор о продаји“ из члана 107. Уредбе мора да буде у писаној форми, према мишљењу Министарства финансија, форма уговора о продаји није прописана, те у случајевима када фактура није довољна као доказ да се ради о уговореном попусту који се односи на конкретну робу, декларант може доставити разну другу документацију којом то може да документује, конкретно: уговор о купопродаји робе у писаном облику ако постоји, опште услове продаје које компанија јавно објављује, понуду, профактуру, одговарајуће изјаве продавца, изводе из пословне кореспонденције и слично. (Управа царина РС, 148-II-483-09-02/2022 од 31.08.2022. године)

## РОКОВНИК ЗА ПОДНОШЕЊЕ ПРОПИСАНИХ ОБРАЧУНА И ЗА ПЛАЋАЊЕ ОБАВЕЗА У МЕСЕЦУ ОКТОБРУ 2022. ГОДИНЕ

| Ред. бр. | О П И С                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Рок  | Број „Привредног саветника“ у којем смо дали објашњења |
|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|--------------------------------------------------------|
| 1        | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 3    | 4                                                      |
| 1        | Плаћање по основу обавезе запошљавања особа са инвалидитетом и електронско подношење Обрасца ИОСИ за месец септембар 2022. године                                                                                                                                                                                                                                    | 5. X | 7/21                                                   |
| 2        | Обавеза правних лица и предузетника – исплатилаца прихода по основу естрадних програма забавне и народне музике и других забавних програма да надлежној Пореској управи доставе писмено обавештење о закљученим уговорима са интерпретатором и другим ангажованим лицем у септембру 2022. године, у складу са чланом 108а став 7. Закона о порезу на доходак грађана | 5. X | 25/10 и 18/17                                          |
| 3        | Плаћање накнаде за дозволу, односно одобрење за приређивање игара на срећу и накнаде за приређивање класичних и посебних игара на срећу, у складу са Законом о играма на срећу                                                                                                                                                                                       | 5. X | 8/20, 14 и 15/20 и 8/21                                |
| 4        | Обавеза приређивача игара на срећу на аутоматима да Управи за игре на срећу, у саставу Министарства финансија, доставе збир дневних обрачуна за сваки аутомат – Образац ЗДП, за месец септембар 2022. године                                                                                                                                                         | 5. X | 8/20, 14 и 15/20 и 8/21                                |
| 5        | Обавеза приређивача игара на срећу – клађења, да Управи за игре на срећу, у саставу Министарства финансија, поднесу обрачун промета за свако уплатно-исплатно место кладионице, на Обрасцу МОП, за месец септембар 2022. године                                                                                                                                      | 5. X | 8/20, 14 и 15/20 и 8/21                                |
| 6        | Обавеза приређивача игара на срећу на аутоматима да Управи за игре на срећу, у саставу Министарства финансија, поднесу Образац СБ – Стање механичких и електронских бројчаника, за месец септембар 2022. године                                                                                                                                                      | 5. X | 8/20, 14 и 15/20 и 8/21                                |
| 7        | Обавеза приређивача игара на срећу у играчницама да Пореској управи и Управи за игре на срећу доставе Збирни месечни обрачун накнаде за приређивање посебних игара на срећу у играчницама – Образац ЗМОН, за месец септембар 2022. године                                                                                                                            | 5. X | 8/20, 14 и 15/20 и 8/21                                |
| 8        | Уплата наплаћене боравишне таксе за месец септембар 2022. године, у складу са Законом о угоститељству                                                                                                                                                                                                                                                                | 5. X | 21/19                                                  |
| 9        | Уплата боравишне таксе за трећи квартал 2022. године од стране физичког лица које пружа угоститељске услуге смештаја у објектима домаће радиности                                                                                                                                                                                                                    | 5. X | 17/21                                                  |
| 10       | Крајњи рок за јавна предузећа и њихова зависна друштва да на веб апликацији РИНО – Рокови измирења новчаних обавеза, доставе извештај о неизмиреним обавезама јавних предузећа према привредним субјектима за месец септембар 2022. године.                                                                                                                          | 5. X | 13/13, 6/18 и 9/21                                     |



| 1  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 3                  | 4                         |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
| 11 | Достављање Народној банци Србије извештаја о резидентима и нерезидентима – имаоцима хартија од вредности на Обрасцу ХОВ-ДАП у складу са Одлуком о извештавању о пословима с хартијама од вредности – само ако је на дан 30. септембра 2022. године стање на рачуну клијента веће од нуле                                                                                                                                               | 7. X <sup>1</sup>  | 16/17                     |
| 12 | Подношење пореске пријаве за порез на премије неживотних осигурања на Обрасцу ПП ПНО и за плаћање овог пореза за септембар 2022. године – друштва за осигурање                                                                                                                                                                                                                                                                         | 10. X              | 6/16                      |
| 13 | Достављање пореске пријаве на Обрасцу ПП ПДВ за обрачун ПДВ за септембар 2022, у складу са чланом 50. став 3. Закона о ПДВ – порески дужници из члана 9. став 1. Закона о ПДВ за промет из области грађевинарства и други порески дужници који нису обвезници ПДВ                                                                                                                                                                      | 10. X              | 21 и 22/15                |
| 14 | Уплата рате пореза и доприноса на зараде запослених и личну зараду предузетника и предузетника пољопривредника и на приходе од самосталне делатности предузетника паушалца, одложених на 24 рате, сходно Уредби о поступку и начину одлагања плаћања дугованог пореза и доприноса у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести Covid-19                                                                               | 10. X              | 24/20 и 3 и 4/21          |
| 15 | Уплата рате доспелих обавеза по основу пореза на добит правних лица, одложених на 24 рате, сходно Уредби о поступку и начину плаћања дугованог пореза и доприноса у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести Covid-19                                                                                                                                                                                               | 10. X              | 24/20 и 3 и 4/21          |
| 16 | Достављање тромесечног периодичног извештаја о извршењу буџета за период јануар–септембар 2022. године – индиректни корисници буџетских средстава                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 10. X              | 12 и 13/22                |
| 17 | Достављање тромесечног извештаја о јавним набавкама                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 10. X              | 16/16 и 1/20              |
| 18 | Достављање Народној банци Србије тромесечних извештаја о пословању са иностранством (обрасци: ДИ-1, ДИ-2, ГРУ и РН), у складу са Одлуком о обавези извештавања о пословању са иностранством и Упутством за спровођење Одлуке о обавези извештавања у пословању са иностранством                                                                                                                                                        | 10. X              | 12/21                     |
| 19 | Достављање Народној банци Србије у електронској форми у Excel формату, на е-mail адресу: <a href="mailto:izvestavanje@nbs.rs">izvestavanje@nbs.rs</a> Извештаја о потраживању резидента по спољнотрговинском промету које није измирено у року дужем од године дана (потраживања по кредитним пословима из члана 4. Закона о девизном пословању: извезена роба или услуге и унапред плаћени увоз робе или услуга) – <b>Образац П-1</b> | 10. X              | 20/19                     |
| 20 | Достављање Народној банци Србије у електронској форми у Excel формату, на е-mail адресу: <a href="mailto:izvestavanje@nbs.rs">izvestavanje@nbs.rs</a> Извештаја о обавези резидента по спољнотрговинском промету која није измирена у року дужем од године дана (обавезе по кредитним пословима из члана 4. Закона о девизном пословању: увезена роба или услуге и унапред наплаћени увоз робе или услуга) – <b>Образац О-1</b>        | 10. X              | 20/19                     |
| 21 | Достављање Народној банци Србије у електронској форми у Excel формату, на е-mail адресу: <a href="mailto:izvestavanje@nbs.rs">izvestavanje@nbs.rs</a> Извештаја о потраживању резидента по претходно евидентираном послу извоза/увоза унапред плаћене робе или услуге коме није истекао уговорени рок – <b>Образац П-2</b>                                                                                                             | 10. X              | 20/19                     |
| 22 | Подношење података о кредитима у динарима, које банке одобравају нерезидентима – збирно на Обрасцу КОД                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 10. X              | 20/19                     |
| 23 | Подношење података о обавезама и потраживањима по пословима финансијског лизинга између резидента и нерезидента – Образац ФЛ-1 и Образац ФЛ-2                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 10. X              | 20/19                     |
| 24 | Достављање Министарству пољопривреде тромесечних извештаја, у складу са чланом 7. став 3. Закона о дувану, за период од 1.06. до 30.09.2022. године – произвођачи, обрађивачи и прерађивачи дувана                                                                                                                                                                                                                                     | 10. X              | у овом броју              |
| 25 | Достављање Управи за дуван извештаја за други квартал 2022. године, у складу са чланом 7. став 3. Закона о дувану, за период од 1.06. до 30.09.2022. – произвођачи, обрађивачи и прерађивачи дувана <sup>2</sup>                                                                                                                                                                                                                       | 14. X              | у овом броју              |
| 26 | Накнада за заштиту и унапређивање животне средине (плаћа се у једнаким месечним ратама у року од 15 дана по истеку месеца)                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 17. X <sup>3</sup> | 24/19, 6/20, 11/20 и 9/21 |

1 Крајњи рок за достављање извештаја је пети радни дан од почетка месеца, а у октобру пети радни дан је 7.X 2022. године.

2 Квартални извештаји за произвођаче, обрађиваче и прерађиваче дувана достављају се искључиво на захтев и у роковима које одреди Управа за дуван. Уколико наведеног захтева нема, нема ни обавезе достављања извештаја.

3 Крајњи рок је 15.X (субота), па се продужава на 17.X (понедељак), у складу са мишљењем Министарства финансија, бр. 430-01-00167/2005-04 од 28.07.2005. године, које смо објавили у „Регистру прописа“ бр. 7/2009, на страни 171.

| 1  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 3                  | 4                               |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------------|
| 27 | Плаћање накнаде за производе који после употребе постају посебни токови отпада – за трећи квартал 2022. године                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 17. X <sup>3</sup> | 24/18                           |
| 28 | Подношење обрачуна акцизе за септембар 2022. године, на Обрасцу ППОА – Пореска пријава за обрачун акцизе                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 17. X <sup>3</sup> | 3 и 4/18 и 6/19                 |
| 29 | Подношење обрачуна акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу на Обрасцу ПП ОАЕЛ за месец септембар 2022. године и за плаћање акцизе, у складу са Правилником о начину и поступку обрачунавања и плаћања акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу                                                                                                                                                                                                                                            | 17. X <sup>3</sup> | 24/17, 3 и 4/18 и 7/18          |
| 30 | Подношење пореске пријаве на Обрасцу ПП ОД-О и за плаћање социјалних доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва, који нису засновали радни однос у свом друштву, најмање на најнижу основицу, за месец септембар 2022. године                                                                                                                                                                                                                                                               | 17. X <sup>3</sup> | 6/16, 21 и 22/16, 17/17 и 17/21 |
| 31 | Плаћање накнаде за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте за период од 16. до 30. септембра 2022. године                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 17. X <sup>3</sup> | 19/14 и 20/14                   |
| 32 | Подношење пореске пријаве на Обрасцу ПП ПДВ, прегледа обрачуна ПДВ на Обрасцу ПОПДВ и пратећих образаца за месец септембар 2022. године – обвезници ПДВ који ПДВ плаћају за календарски месец и за период јул–септембар 2022. године – обвезници који ПДВ плаћају за календарско тромесечје                                                                                                                                                                                                                | 17. X <sup>3</sup> | 1 и 2/18, 13/18, 14/18 и 16/18  |
| 33 | Подношење Пореској управи података о стицању статуса претежног извозника у току календарске године на Обрасцу ПИД ПДВ-1 уз пореску пријаву за септембар 2022. (месечни обвезници), односно уз пореску пријаву за јул–септембар 2022. (тромесечни обвезници)                                                                                                                                                                                                                                                | 17. X <sup>3</sup> | 4 и 5/22                        |
| 34 | Плаћање обрачунате акцизе (на промет цигарета, алкохолних пића, деривата нафте и кафе) – за период од 16.09. до 30.09.2022. године                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 17. X <sup>3</sup> | 24/17, 7/18, 8/18, 9/18 и 24/20 |
| 35 | Уплата аконтација пореза на добит правних лица за месец септембар 2022. године                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 17. X <sup>3</sup> | 4 и 5/22                        |
| 36 | Уплата аконтација пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности за септембар 2022. године – предузетници                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 17. X <sup>3</sup> | 4 и 5/22                        |
| 37 | Уплата аконтација доприноса за социјално осигурање за септембар 2022. године – власници самосталних радњи који се нису определили за личну зараду                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 17. X <sup>3</sup> | 4 и 5/22                        |
| 38 | Достављање Народној банци Србије електронским путем Извештаја о издавању дужничких хартија од вредности које резиденти емитују у иностранству – на Обрасцу ХОВ-И1 и Извештаја о издавању власничких хартија од вредности које резиденти емитују у иностранству – на Обрасцу ХОВ-И2 у складу са Одлуком о извештавању о пословима с хартијама од вредности – само ако су у септембру 2022. године издаване хартије од вредности                                                                             | 20. X              | 16/17                           |
| 39 | Достављање Народној банци Србије електронским путем Извештаја о замени, испису и доспећу дужничких и власничких хартија од вредности које резиденти емитују у иностранству, као и о исплати камате/купона или дивиденде по основу тих хартија од вредности – на Обрасцу ХОВ-И3 у складу са Одлуком о извештавању о пословима с хартијама од вредности – само ако је у септембру 2022. године дошло до замене, исписа, исплате камате/купона или исплате дивиденде по основу наведених хартија од вредности | 20. X              | 16/17                           |
| 40 | Достављање Народној банци Србије електронским путем Извештаја о улагању резидената у хартије од вредности које су издали резиденти а које се воде на рачунима хартија од вредности у иностранству – на Обрасцу ХОВ-ДА1 у складу са Одлуком о извештавању о пословима с хартијама од вредности – само ако је на дан 30. септембра 2022. године стање на рачуну клијента веће од нуле                                                                                                                        | 20. X              | 16/17                           |
| 41 | Достављање Народној банци Србије електронским путем Извештаја о улагању резидената у хартије од вредности које су издали нерезиденти а које се воде на рачунима хартија од вредности у иностранству – на Обрасцу ХОВ-ДА2 у складу са Одлуком о извештавању о пословима с хартијама од вредности – само ако је на дан 30. септембра 2022. године стање на рачуну клијента веће од нуле                                                                                                                      | 20. X              | 16/17                           |
| 42 | Подношење месечних извештаја о утврђивању количина, о обрачунатој накнади и о уплатама накнаде за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте за период од 1. до 30. септембра 2022. године на обрасцима Н2, Н3 и Н4                                                                                                                                                                                                                                                                                | 20. X              | 19/14, 20/14 и 14/19            |
| 43 | Најранији рок за подношење захтева за рефакцију плаћене акцизе на гасна уља и биотечности, који се користе за производњу електричне и топлотне енергије, на Обрасцу РЕФ-ЕТЕ са прилозима РЕФ-ЕТЕа и РЕФ-ЕТЕб – по истеку месеца у којем су набављени                                                                                                                                                                                                                                                       | 20. X              | 9/18, 20/18 и 14/22             |

| 1  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 3                  | 4                           |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-----------------------------|
| 44 | Најранији рок за подношење захтева за рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте (гасна уља, ТНГ и био горива) који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, на Обрасцу РЕФ-Т – за трећи квартал 2022. године                                                                                                                                                       | 20. X              | 9/18, 20/18 и 14/22         |
| 45 | Најранији рок за подношење захтева за рефракцију плаћене акцизе на гасна уља, ТНГ и биогорива, који су коришћени за грејање пословних, односно стамбених просторија на Обрасцу РЕФ-Г – по истеку месеца у којем су набављени                                                                                                                                                    | 20. X              | 20/18, 1/20, 1/21 и 14/22   |
| 46 | Најранији рок за подношење захтева за рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у индустријске сврхе на Обрасцу РЕФ-И, са прилозима РЕФ-Иа и РЕФ-Иб – по истеку месеца у којем су набављени                                                                                                                                                                   | 20. X              | 9/18, 20/18 и 14/22         |
| 47 | Достављање министарству надлежном за послове енергетике обавештења о уплати накнаде за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте за септембар 2022. године, на Обрасцу Н-4, у складу са Уредбом о висини, начину обрачуна, плаћања и располагања накнадом за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте – у електронској форми <sup>4</sup>                    | 20. X              | 19/14, 20/14, 14/19 и 14/22 |
| 48 | Достављање министарству надлежном за послове енергетике месечног обрачуна количина деривата нафте на Обрасцу Н-2 и месечног обрачуна износа обавезе плаћања на Обрасцу Н-3, у складу са Уредбом о висини, начину обрачуна, плаћања и располагања накнадом за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте – за септембар 2022. године (у електронској форми) <sup>4</sup> | 20. X              | 19/14, 20/14, 14/19 и 14/22 |
| 49 | Достављање министарству надлежном за послове енергетике Обрасца Е-2-М (Месечни обрачун количина електричне енергије испоручених потрошачима и обрачун обавезе плаћања накнаде за унапређење енергетске ефикасности)                                                                                                                                                             | 20. X              | 19/14 и 14/22               |
| 50 | Достављање тромесечног периодичног извештаја о извршењу буџета за период јануар–септембар 2022. године Управи за трезор од стране организација обавезног здравственог осигурања и директних КБС на нивоу Републике и локалне самоуправе                                                                                                                                         | 20. X              | 12 и 13/22                  |
| 51 | Плаћање обрачунате акцизе за период од 1. до 15. октобра 2022. године                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 31. X <sup>5</sup> | 24/17, 7/18, 8/18 и 9/18    |
| 52 | Уплата доприноса за обавезно социјално осигурање на најнижу месечну основу за послодавце, који не исплате зараду запосленима за септембар 2022. до 31. октобра 2022. године – обавезно је и подношење пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД                                                                                                                                         | 31. X              | 24/21                       |
| 53 | Уплата доприноса за обавезно социјално осигурање на најнижу месечну основу за предузетнике који су се определили за личну зараду, у случају ако не исплате личну зараду за септембар 2022. до 31. октобра 2022. године – обавезно је и подношење пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД                                                                                              | 31. X              | 4 и 5/21 и 24/21            |
| 54 | Плаћање накнаде за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте, у складу са Законом о накнадама за коришћење јавних добара – за период од 1. до 15. октобра 2022. године                                                                                                                                                                                                 | 31. X              | 21/18 и 14/19               |
| 55 | Плаћање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за септембар 2022. године                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 31. X              | 14/19                       |
| 56 | Подношење захтева за паушално опорезивање предузетника за 2023. годину                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 31. X              | у овом броју                |

<sup>4</sup> Доношењем Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/18) престаје да важи ова уредба, осим одредаба чл. 3, 11. и 12, који се и даље примењују на обавезу достављања прописаних образаца министарству надлежном за послове енергетике.

<sup>5</sup> Обвезник акцизе дужан је да обрачунату акцизу уплати најкасније последњег радног дана у месецу, а у октобру је то 31.X 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             |
| Април (Укупно)        | 69/22                           | 100.727,00   | 98,0              | 73.012,00   | 97,8              |
| Мај (Укупно)          | 83/22                           | 102.432,00   | 101,7             | 74.168,00   | 101,6             |
| Јун (Укупно)          | 95/22                           | 102.523,00   | 100,1             | 74.302,00   | 100,2             |
| Јул (Укупно)          |                                 | 100.937,00   | 98,5              | 73.114,00   | 98,4              |

### 2. НАЈНИЖА МЕСЕЧНА ОСНОВИЦА ЗА ОБРАЧУН СОЦИЈАЛНИХ ДОПРИНОСА

Најнижа месечна основица за обрачун доприноса за обавезно социјално осигурање објављена је у „Службеном гласнику РС“, бр. 127/21 и износи **30.880** динар (88.228 x 35%), а примењује се од 1. јануара 2022. године. Најнижа месечна основица примењује се до краја 2022. године.

### 3. МИНИМАЛНА ЗАРАДА

Запослени има право на минималну зараду за стандардни учинак и време проведено на раду. Основица за обрачун социјалних доприноса је бруто минимална зарада. Уколико је бруто минимална зарада виша од најниже основице, допринос се обрачунава на БМЗ, а уколико је БМЗ нижа, основица за обрачун доприноса је најнижа основица. 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. бр. | Месец 2022.                              | Број сати у месецу | Нето мин. зарада | Бруто 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 основица за плаћање доприноса за социјално осигурање објављена је у „Службеном гласнику РС“, бр. 127/21 и износи **441.140** динара (88.228 x 5), а примењује се од 1. јануара до 31. децембра 2022. године.

### 5. ИЗВРШАВАЊЕ ОБАВЕЗЕ ЗАПОШЉАВАЊА ОСОБА СА ИНВАЛИДИТЕТОМ ЗА СЕПТЕМБАР 2022. ГОДИНЕ

1. Уплатом 50% просечне зараде по запосленом у Републици у износу од **50.468,50** динара до **5. октобра 2022. године** ( $100.937 \times 50\%$ ), 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 **2.018.740 динара** ( $100.937 \times 20$ ) – 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                                 | 2.055.620,00                                                                             |
| Јун                   | 50.363,50                                 | 2.014.540,00                                                                             |
| Јул                   | 51.216,00                                 | 2.048.640,00                                                                             |
| Август                | 51.261,50                                 | 2.050.460,00                                                                             |
| Септембар             | 50.468,50                                 | 2.018.740,00                                                                             |

\* 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                | 67/22               | 101,2                                                | 1,2%  | 110,4                                         | 10,4% |
| Јун                | 78/22               | 101,6                                                | 1,6%  | 111,9                                         | 11,9% |
| Јул                | 90/22               | 101,0                                                | 1,0%  | 112,8                                         | 12,8% |
| Август             | 105/22              | 101,2                                                | 1,2%  | 113,2                                         | 13,2% |

## 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                | 61/22                        | 100,6                                                | 0,6%  | 108,4                                         | 8,4%  |
| Јун                | 72/22                        | 101,7                                                | 1,7%  | 110,1                                         | 10,1% |
| Јул                | 76/22                        | 101,4                                                | 1,4%  | 111,3                                         | 11,3% |
| Август             | 82/22                        | 101,1                                                | 1,1%  | 111,5                                         | 11,5% |

## 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 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.–6.07.2022.   | 2,50%                                  | 100%                                 | 2,50%                          | 12,50%                                                                            |
| од 7.07.2022.–10.08.2022.  | 2,75%                                  | 100%                                 | 2,75%                          | 12,75%                                                                            |
| од 11.08.2022.–7.09.2022.  | 3,00%                                  | 100%                                 | 3,00%                          | 13,00%                                                                            |
| од 8.09.2022. <sup>1</sup> | 3,50%                                  | 100%                                 | 3,50%                          | 13,50%                                                                            |

1 Референтна каматна стопа коју је утврдила НБС примењује се од 8.09.2022. године.

2 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           | 3,50                                               | 8                                               | 11,50                | 8.09.2022.        | 9.09.2022.  |
| 978          | ЕМУ                 | EUR           | 1,25                                               | 8                                               | 9,50                 | 13.09.2022.       | 14.09.2022. |
| 36           | Аустралија          | AUD           | 2,35                                               | 8                                               | 10,35                | 6.09.2022.        | 7.09.2022.  |
| 124          | Канада              | CAD           | 3,25                                               | 8                                               | 11,25                | 7.09.2022.        | 8.09.2022.  |
| 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           | 7                                                  | 8                                               | 15                   | 22.06.2022.       | 23.06.2022. |
| 208          | Данска              | DKK           | 0,80                                               | 8                                               | 8,80                 | 9.09.2022.        | 10.09.2022. |
| 348          | Мађарска            | HUF           | 13                                                 | 8                                               | 21                   | 27.09.2022.       | 28.09.2022. |
| 356          | Индија              | INR           | 5,90                                               | 8                                               | 13,90                | 30.09.2022.       | 1.10.2022.  |
| 392          | Јапан               | JPY           | 0                                                  | 8                                               | 8                    | 17.02.2016.       | 18.02.2016. |
| 414          | Кувајт              | KWD           | 3                                                  | 8                                               | 11                   | 22.09.2022.       | 23.09.2022. |
| 578          | Норвешка            | NOK           | 2,25                                               | 8                                               | 10,25                | 22.09.2022.       | 23.09.2022. |
| 643          | Руска Федерација    | RUB           | 7,50                                               | 8                                               | 15,50                | 19.09.2022.       | 20.09.2022. |
| 752          | Шведска             | SEK           | 1,75                                               | 8                                               | 9,75                 | 20.09.2022.       | 21.09.2022. |
| 756          | Швајцарска          | CHF           | 0,50                                               | 8                                               | 8,50                 | 22.09.2022.       | 23.09.2022. |
| 826          | Велика Британија    | GBP           | 2,25                                               | 8                                               | 10,25                | 22.09.2022.       | 23.09.2022. |
| 840          | САД                 | USD           | 3 до 3,25                                          | 8                                               | 11,125               | 22.09.2022.       | 23.09.2022. |
| 933          | Белорусија          | BYN           | 12                                                 | 8                                               | 20                   | 28.02.2022.       | 1.03.2022.  |
| 946          | Румунија            | RON           | 5,50                                               | 8                                               | 13,50                | 8.08.2022.        | 9.08.2022.  |
| 949          | Турска              | TRY           | 12                                                 | 8                                               | 20                   | 22.09.2022.       | 23.09.2022. |
| 975          | Бугарска            | BGN           | 0                                                  | 8                                               | 8                    | 31.01.2018.       | 1.02.2018.  |
| 977          | Босна и Херцеговина | BAM           | 1,25                                               | 8                                               | 9,25                 | 13.09.2022.       | 14.09.2022. |
| 985          | Пољска              | PLN           | 6,75                                               | 8                                               | 14,75                | 7.09.2022.        | 8.09.2022.  |

## 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>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 додатак                         | У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду<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 додатак 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.<br><br>Законом о раду (члан 120) друга примања послодавца 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.               |
| 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).    |                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                     |

<sup>1</sup> 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)                             | 201.874,00                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Најмање у висини две просечне зараде по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку – члан 119. Закона о раду (100.937,00 x 2 = 201.874,00).                                                                                                                                                                                                                             | Неопорезиво до износа двоструке просечне месечне зараде по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку (100.937,00 x 2 = 201.874,00).<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                                         | 201.874,00                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 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 (100.937,00 x 2 = 201.874,00). |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 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 (100.937,00 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 1.11.2022. ГОДИНЕ (МЕТОД ПРОСТОГ ИНТЕРЕСНОГ РАЧУНА)

| НАПОМЕНА:                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |        | Фебруар 2022. |            | Март 2022. |            | Април 2022. |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|---------------|------------|------------|------------|-------------|------------|
| ПОШТО СЕ, ПОЧЕВ ОД 25. ДЕЦЕМБРА 2012. 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             | 3,26298096 | 1          | 3,26988507 | 1           | 3,27752890 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 2             | 3,26322753 | 2          | 3,27013164 | 2           | 3,27777548 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 3             | 3,26347411 | 3          | 3,27037822 | 3           | 3,27802205 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 4             | 3,26372068 | 4          | 3,27062479 | 4           | 3,27826863 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 5             | 3,26396726 | 5          | 3,27087137 | 5           | 3,27851520 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 6             | 3,26421383 | 6          | 3,27111794 | 6           | 3,27876178 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 7             | 3,26446041 | 7          | 3,27136452 | 7           | 3,27900835 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 8             | 3,26470698 | 8          | 3,27161109 | 8           | 3,27926863 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 9             | 3,26495356 | 9          | 3,27185767 | 9           | 3,27952890 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 10            | 3,26520013 | 10         | 3,27210424 | 10          | 3,27978917 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |        | 11            | 3,26544671 | 11         | 3,27235082 | 11          | 3,28004945 |
| ГОДИШЊЕ СТОПЕ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ                                                                                                                                                                                                                                                                                |        |               |            |            |            |             |            |
| 15.10.2015–11.02.2016.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 12,50% | 12            | 3,26569328 | 12         | 3,27259739 | 12          | 3,28030972 |
| 12.02.2016–07.07.2016.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 12,25% | 13            | 3,26593986 | 13         | 3,27284397 | 13          | 3,28057000 |
| 08.07.2016–07.09.2017.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 12,00% | 14            | 3,26618644 | 14         | 3,27309054 | 14          | 3,28083027 |
| 08.09.2017–09.10.2017.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 11,75% | 15            | 3,26643301 | 15         | 3,27333712 | 15          | 3,28109054 |
| 10.10.2017–14.03.2018.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 11,50% | 16            | 3,26667959 | 16         | 3,27358370 | 16          | 3,28135082 |
| 15.03.2018–12.04.2018.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 11,25% | 17            | 3,26692616 | 17         | 3,27383027 | 17          | 3,28161109 |
| 13.04.2018–11.07.2019.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 11,00% | 18            | 3,26717274 | 18         | 3,27407685 | 18          | 3,28187137 |
| 12.07.2019–08.08.2019.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 10,75% | 19            | 3,26741931 | 19         | 3,27432342 | 19          | 3,28213164 |
| 09.08.2019–07.11.2019.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 10,50% | 20            | 3,26766589 | 20         | 3,27457000 | 20          | 3,28239191 |
| 08.11.2019–11.03.2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 10,25% | 21            | 3,26791246 | 21         | 3,27481657 | 21          | 3,28265219 |
| 12.03.2020–9.04.2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 9,75%  | 22            | 3,26815904 | 22         | 3,27506315 | 22          | 3,28291246 |
| 10.04.2020–11.06.2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 9,50%  | 23            | 3,26840561 | 23         | 3,27530972 | 23          | 3,28317274 |
| 12.06.2020.–10.12.2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 9,25%  | 24            | 3,26865219 | 24         | 3,27555630 | 24          | 3,28343301 |
| 11.12.2020.–07.04.2022.                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 9,00%  | 25            | 3,26889876 | 25         | 3,27580287 | 25          | 3,28369328 |
| 08.04.2022.–12.05.2022.                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 9,50%  | 26            | 3,26914534 | 26         | 3,27604945 | 26          | 3,28395356 |
| 13.05.2022.–9.06.2022.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 10,00% | 27            | 3,26939191 | 27         | 3,27629602 | 27          | 3,28421383 |
| 10.06.2022.–7.07.2022.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 10,50% | 28            | 3,26963849 | 28         | 3,27654260 | 28          | 3,28447411 |
| 8.07.2022.–11.08.2022.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 10,75% |               |            | 29         | 3,27678917 | 29          | 3,28473438 |
| 12.08.2022.–8.09.2022.                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 11,00% |               |            | 30         | 3,27703575 | 30          | 3,28499465 |
| 9.09.2022.–*                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 11,50% |               |            | 31         | 3,27728233 |             |            |

| Мај 2022. |            | Јун 2022. |            | Јул 2022. |            | Август 2022. |            | Септембар 2022.   |            | Октобар 2022. |            |
|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|--------------|------------|-------------------|------------|---------------|------------|
| 1         | 3,28525493 | 1         | 3,29359739 | 1         | 3,30211794 | 1            | 3,31120698 | 1                 | 3,32048096 | 1             | 3,32983712 |
| 2         | 3,28551520 | 2         | 3,29387137 | 2         | 3,30240561 | 2            | 3,31150150 | 2                 | 3,32078233 | 2             | 3,33015219 |
| 3         | 3,28577548 | 3         | 3,29414534 | 3         | 3,30269328 | 3            | 3,31179602 | 3                 | 3,32108370 | 3             | 3,33046726 |
| 4         | 3,28603575 | 4         | 3,29441931 | 4         | 3,30298096 | 4            | 3,31209054 | 4                 | 3,32138507 | 4             | 3,33078233 |
| 5         | 3,28629602 | 5         | 3,29469328 | 5         | 3,30326863 | 5            | 3,31238507 | 5                 | 3,32168644 | 5             | 3,33109739 |
| 6         | 3,28655630 | 6         | 3,29496726 | 6         | 3,30355630 | 6            | 3,31267959 | 6                 | 3,32198780 | 6             | 3,33141246 |
| 7         | 3,28681657 | 7         | 3,29524123 | 7         | 3,30384397 | 7            | 3,31297411 | 7                 | 3,32228917 | 7             | 3,33172753 |
| 8         | 3,28707685 | 8         | 3,29551520 | 8         | 3,30413849 | 8            | 3,31326863 | 8                 | 3,32259054 | 8             | 3,33204260 |
| 9         | 3,28733712 | 9         | 3,29578917 | 9         | 3,30443301 | 9            | 3,31356315 | 9                 | 3,32290561 | 9             | 3,33235767 |
| 10        | 3,28759739 | 10        | 3,29607685 | 10        | 3,30472753 | 10           | 3,31385767 | 10                | 3,32322068 | 10            | 3,33267274 |
| 11        | 3,28785767 | 11        | 3,29636452 | 11        | 3,30502205 | 11           | 3,31415219 | 11                | 3,32353575 | 11            | 3,33298780 |
| 12        | 3,28811794 | 12        | 3,29665219 | 12        | 3,30531657 | 12           | 3,31445356 | 12                | 3,32385082 | 12            | 3,33330287 |
| 13        | 3,28839191 | 13        | 3,29693986 | 13        | 3,30561109 | 13           | 3,31475493 | 13                | 3,32416589 | 13            | 3,33361794 |
| 14        | 3,28866589 | 14        | 3,29722753 | 14        | 3,30590561 | 14           | 3,31505630 | 14                | 3,32448096 | 14            | 3,33393301 |
| 15        | 3,28893986 | 15        | 3,29751520 | 15        | 3,30620013 | 15           | 3,31535767 | 15                | 3,32479602 | 15            | 3,33424808 |
| 16        | 3,28921383 | 16        | 3,29780287 | 16        | 3,30649465 | 16           | 3,31565904 | 16                | 3,32511109 | 16            | 3,33456315 |
| 17        | 3,28948780 | 17        | 3,29809054 | 17        | 3,30678917 | 17           | 3,31596041 | 17                | 3,32542616 | 17            | 3,33487822 |
| 18        | 3,28976178 | 18        | 3,29837822 | 18        | 3,30708370 | 18           | 3,31626178 | 18                | 3,32574123 | 18            | 3,33519328 |
| 19        | 3,29003575 | 19        | 3,29866589 | 19        | 3,30737822 | 19           | 3,31656315 | 19                | 3,32605630 | 19            | 3,33550835 |
| 20        | 3,29030972 | 20        | 3,29895356 | 20        | 3,30767274 | 20           | 3,31686452 | 20                | 3,32637137 | 20            | 3,33582342 |
| 21        | 3,29058370 | 21        | 3,29924123 | 21        | 3,30796726 | 21           | 3,31716589 | 21                | 3,32668644 | 21            | 3,33613849 |
| 22        | 3,29085767 | 22        | 3,29952890 | 22        | 3,30826178 | 22           | 3,31746726 | 22                | 3,32700150 | 22            | 3,33645356 |
| 23        | 3,29113164 | 23        | 3,29981657 | 23        | 3,30855630 | 23           | 3,31776863 | 23                | 3,32731657 | 23            | 3,33676863 |
| 24        | 3,29140561 | 24        | 3,30010424 | 24        | 3,30885082 | 24           | 3,31807000 | 24                | 3,32763164 | 24            | 3,33708370 |
| 25        | 3,29167959 | 25        | 3,30039191 | 25        | 3,30914534 | 25           | 3,31837137 | 25                | 3,32794671 | 25            | 3,33739876 |
| 26        | 3,29195356 | 26        | 3,30067959 | 26        | 3,30943986 | 26           | 3,31867274 | 26                | 3,32826178 | 26            | 3,33771383 |
| 27        | 3,29222753 | 27        | 3,30096726 | 27        | 3,30973438 | 27           | 3,31897411 | 27                | 3,32857685 | 27            | 3,33802890 |
| 28        | 3,29250150 | 28        | 3,30125493 | 28        | 3,31002890 | 28           | 3,31927548 | 28                | 3,32889191 | 28            | 3,33834397 |
| 29        | 3,29277548 | 29        | 3,30154260 | 29        | 3,31032342 | 29           | 3,31957685 | 29                | 3,32920698 | 29            | 3,33865904 |
| 30        | 3,29304945 | 30        | 3,30183027 | 30        | 3,31061794 | 30           | 3,31987822 | 30                | 3,32952205 | 30            | 3,33897411 |
| 31        | 3,29332342 |           |            | 31        | 3,31091246 | 31           | 3,32017959 |                   |            | 31            | 3,33928917 |
|           |            |           |            |           |            |              |            | 1. новембар 2022. |            | 3,33960424    |            |

### 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 8. септембра 2022. године, утврђена је референтна каматна стопа на нивоу од 3,5%.

\* 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

| Мај 2022. |            | Јун 2022. |            | Јул 2022. |            | Август 2022. |            | Септембар 2022. |            | Октобар 2022. |            |
|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|--------------|------------|-----------------|------------|---------------|------------|
| 1,2%      |            | 1,6%      |            | 1,0%      |            | 1,2%         |            | 1,2%            |            | 1,2%          |            |
| 1         | 0,00038487 | 1         | 0,00052925 | 1         | 0,00032103 | 1            | 0,00038487 | 1               | 0,00039770 | 1             | 0,00038487 |
| 2         | 0,00076988 | 2         | 0,00105878 | 2         | 0,00064216 | 2            | 0,00076988 | 2               | 0,00079555 | 2             | 0,00076988 |
| 3         | 0,00115504 | 3         | 0,00158860 | 3         | 0,00096340 | 3            | 0,00115504 | 3               | 0,00119357 | 3             | 0,00115504 |
| 4         | 0,00154036 | 4         | 0,00211869 | 4         | 0,00128474 | 4            | 0,00154036 | 4               | 0,00159174 | 4             | 0,00154036 |
| 5         | 0,00192582 | 5         | 0,00264906 | 5         | 0,00160618 | 5            | 0,00192582 | 5               | 0,00199007 | 5             | 0,00192582 |
| 6         | 0,00231142 | 6         | 0,00317971 | 6         | 0,00192773 | 6            | 0,00231142 | 6               | 0,00238856 | 6             | 0,00231142 |
| 7         | 0,00269718 | 7         | 0,00371065 | 7         | 0,00224937 | 7            | 0,00269718 | 7               | 0,00278721 | 7             | 0,00269718 |
| 8         | 0,00308308 | 8         | 0,00424186 | 8         | 0,00257113 | 8            | 0,00308308 | 8               | 0,00318602 | 8             | 0,00308308 |
| 9         | 0,00346914 | 9         | 0,00477336 | 9         | 0,00289298 | 9            | 0,00346914 | 9               | 0,00358498 | 9             | 0,00346914 |
| 10        | 0,00385534 | 10        | 0,00530514 | 10        | 0,00321494 | 10           | 0,00385534 | 10              | 0,00398411 | 10            | 0,00385534 |
| 11        | 0,00424169 | 11        | 0,00583720 | 11        | 0,00353700 | 11           | 0,00424169 | 11              | 0,00438339 | 11            | 0,00424169 |
| 12        | 0,00462819 | 12        | 0,00636954 | 12        | 0,00385917 | 12           | 0,00462819 | 12              | 0,00478283 | 12            | 0,00462819 |
| 13        | 0,00501484 | 13        | 0,00690216 | 13        | 0,00418144 | 13           | 0,00501484 | 13              | 0,00518243 | 13            | 0,00501484 |
| 14        | 0,00540163 | 14        | 0,00743507 | 14        | 0,00450381 | 14           | 0,00540163 | 14              | 0,00558219 | 14            | 0,00540163 |
| 15        | 0,00578858 | 15        | 0,00796825 | 15        | 0,00482629 | 15           | 0,00578858 | 15              | 0,00598211 | 15            | 0,00578858 |
| 16        | 0,00617567 | 16        | 0,00850172 | 16        | 0,00514886 | 16           | 0,00617567 | 16              | 0,00638218 | 16            | 0,00617567 |
| 17        | 0,00656292 | 17        | 0,00903547 | 17        | 0,00547155 | 17           | 0,00656292 | 17              | 0,00678242 | 17            | 0,00656292 |
| 18        | 0,00695031 | 18        | 0,00956951 | 18        | 0,00579433 | 18           | 0,00695031 | 18              | 0,00718282 | 18            | 0,00695031 |
| 19        | 0,00733785 | 19        | 0,01010382 | 19        | 0,00611722 | 19           | 0,00733785 | 19              | 0,00758337 | 19            | 0,00733785 |
| 20        | 0,00772554 | 20        | 0,01063842 | 20        | 0,00644022 | 20           | 0,00772554 | 20              | 0,00798408 | 20            | 0,00772554 |
| 21        | 0,00811338 | 21        | 0,01117330 | 21        | 0,00676332 | 21           | 0,00811338 | 21              | 0,00838496 | 21            | 0,00811338 |
| 22        | 0,00850137 | 22        | 0,01170847 | 22        | 0,00708652 | 22           | 0,00850137 | 22              | 0,00878599 | 22            | 0,00850137 |
| 23        | 0,00888951 | 23        | 0,01224392 | 23        | 0,00740982 | 23           | 0,00888951 | 23              | 0,00918718 | 23            | 0,00888951 |
| 24        | 0,00927780 | 24        | 0,01277965 | 24        | 0,00773323 | 24           | 0,00927780 | 24              | 0,00958853 | 24            | 0,00927780 |
| 25        | 0,00966623 | 25        | 0,01331567 | 25        | 0,00805674 | 25           | 0,00966623 | 25              | 0,00999005 | 25            | 0,00966623 |
| 26        | 0,01005482 | 26        | 0,01385196 | 26        | 0,00838036 | 26           | 0,01005482 | 26              | 0,01039172 | 26            | 0,01005482 |
| 27        | 0,01044356 | 27        | 0,01438855 | 27        | 0,00870408 | 27           | 0,01044356 | 27              | 0,01079355 | 27            | 0,01044356 |
| 28        | 0,01083244 | 28        | 0,01492541 | 28        | 0,00902790 | 28           | 0,01083244 | 28              | 0,01119554 | 28            | 0,01083244 |
| 29        | 0,01122148 | 29        | 0,01546256 | 29        | 0,00935183 | 29           | 0,01122148 | 29              | 0,01159769 | 29            | 0,01122148 |
| 30        | 0,01161066 | 30        | 0,01600000 | 30        | 0,00967586 | 30           | 0,01161066 | 30              | 0,01200000 | 30            | 0,01161066 |
| 31        | 0,01200000 |           |            | 31        | 0,01000000 | 31           | 0,01200000 |                 |            | 31            | 0,01200000 |

### 14. ЗБИРНИ КОНФОРМНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ПО СТОПАМА РАСТА ПОТРОШАЧКИХ ЦЕНА ЗА ПЕРИОД ОД 1. ЈАНУАРА 2011. ДО 1. НОВЕМБРА 2022. ГОДИНЕ

| Мај 2022. |            | Јун 2022. |            | Јул 2022. |            | Август 2022. |            | Септембар 2022.   |            | Октобар 2022. |            |
|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|--------------|------------|-------------------|------------|---------------|------------|
| 1         | 1,55992047 | 1         | 1,57863952 | 1         | 1,60389775 | 1            | 1,61993673 | 1                 | 1,63937597 | 1             | 1,65904848 |
| 2         | 1,56052084 | 2         | 1,57947502 | 2         | 1,60441265 | 2            | 1,62056019 | 2                 | 1,64002795 | 2             | 1,65968699 |
| 3         | 1,56112143 | 3         | 1,58031096 | 3         | 1,60492772 | 3            | 1,62118389 | 3                 | 1,64068018 | 3             | 1,66032575 |
| 4         | 1,56172225 | 4         | 1,58114734 | 4         | 1,60544295 | 4            | 1,62180783 | 4                 | 1,64133268 | 4             | 1,66096476 |
| 5         | 1,56232331 | 5         | 1,58198416 | 5         | 1,60595834 | 5            | 1,62243201 | 5                 | 1,64198543 | 5             | 1,66160401 |
| 6         | 1,56292459 | 6         | 1,58282143 | 6         | 1,60647390 | 6            | 1,62305643 | 6                 | 1,64263845 | 6             | 1,66224350 |
| 7         | 1,56352611 | 7         | 1,58365914 | 7         | 1,60698963 | 7            | 1,62368109 | 7                 | 1,64329172 | 7             | 1,66288324 |
| 8         | 1,56412786 | 8         | 1,58449730 | 8         | 1,60750552 | 8            | 1,62430599 | 8                 | 1,64394526 | 8             | 1,66352323 |
| 9         | 1,56472984 | 9         | 1,58533589 | 9         | 1,60802158 | 9            | 1,62493113 | 9                 | 1,64459905 | 9             | 1,66416347 |
| 10        | 1,56533205 | 10        | 1,58617494 | 10        | 1,60853780 | 10           | 1,62555651 | 10                | 1,64525310 | 10            | 1,66480395 |
| 11        | 1,56593450 | 11        | 1,58701442 | 11        | 1,60905019 | 11           | 1,62618213 | 11                | 1,64590742 | 11            | 1,66544468 |
| 12        | 1,56653717 | 12        | 1,58785435 | 12        | 1,60957474 | 12           | 1,62680800 | 12                | 1,64656199 | 12            | 1,66608565 |
| 13        | 1,56714008 | 13        | 1,58869473 | 13        | 1,61008746 | 13           | 1,62743410 | 13                | 1,64721683 | 13            | 1,66672687 |
| 14        | 1,56774322 | 14        | 1,58953555 | 14        | 1,61060435 | 14           | 1,62806045 | 14                | 1,64787192 | 14            | 1,66736834 |
| 15        | 1,56834659 | 15        | 1,59037681 | 15        | 1,61112140 | 15           | 1,62868703 | 15                | 1,64852728 | 15            | 1,66801005 |
| 16        | 1,56895020 | 16        | 1,59121852 | 16        | 1,61163862 | 16           | 1,62931386 | 16                | 1,64918289 | 16            | 1,66865201 |
| 17        | 1,56955403 | 17        | 1,59206067 | 17        | 1,61215600 | 17           | 1,62994093 | 17                | 1,64983877 | 17            | 1,66929422 |
| 18        | 1,57015810 | 18        | 1,59290327 | 18        | 1,61267355 | 18           | 1,63056824 | 18                | 1,65049491 | 18            | 1,66993668 |
| 19        | 1,57076240 | 19        | 1,59374632 | 19        | 1,61319127 | 19           | 1,63119579 | 19                | 1,65115131 | 19            | 1,67057938 |
| 20        | 1,57136694 | 20        | 1,59458981 | 20        | 1,61370915 | 20           | 1,63182358 | 20                | 1,65180797 | 20            | 1,67122233 |
| 21        | 1,57197170 | 21        | 1,59543375 | 21        | 1,61422720 | 21           | 1,63245162 | 21                | 1,65246489 | 21            | 1,67186553 |
| 22        | 1,57257670 | 22        | 1,59627814 | 22        | 1,61474542 | 22           | 1,63307989 | 22                | 1,65312207 | 22            | 1,67250897 |
| 23        | 1,57318194 | 23        | 1,59712297 | 23        | 1,61526380 | 23           | 1,63370841 | 23                | 1,65377951 | 23            | 1,67315267 |
| 24        | 1,57378740 | 24        | 1,59796825 | 24        | 1,61578235 | 24           | 1,63433717 | 24                | 1,65443722 | 24            | 1,67379661 |
| 25        | 1,57439310 | 25        | 1,59881398 | 25        | 1,61630106 | 25           | 1,63496617 | 25                | 1,65509518 | 25            | 1,67444080 |
| 26        | 1,57499903 | 26        | 1,59966015 | 26        | 1,61681994 | 26           | 1,63559542 | 26                | 1,65575341 | 26            | 1,67508523 |
| 27        | 1,57560520 | 27        | 1,60050678 | 27        | 1,61733899 | 27           | 1,63622490 | 27                | 1,65641190 | 27            | 1,67572992 |
| 28        | 1,57621159 | 28        | 1,60135385 | 28        | 1,61785820 | 28           | 1,63685463 | 28                | 1,65707065 | 28            | 1,67637485 |
| 29        | 1,57681822 | 29        | 1,60220137 | 29        | 1,61837759 | 29           | 1,63748460 | 29                | 1,65772967 | 29            | 1,67702003 |
| 30        | 1,57742509 | 30        | 1,60304934 | 30        | 1,61889713 | 30           | 1,63811482 | 30                | 1,65838894 | 30            | 1,67766546 |
| 31        | 1,57803219 |           |            | 31        | 1,61941685 | 31           | 1,63874527 |                   |            | 31            | 1,67831114 |
|           |            |           |            |           |            |              |            | 1. новембар 2022. |            | 1,67895706    |            |

### 15. ЗБИРНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ ЗА НЕПЛАЋЕНЕ ЈАВНЕ ПРИХОДЕ (ЗАКОНСКА КАМАТА) НОВЕМБАР 2021. – ОКТОБАР 2022.

| Новембар 2021. |            | Децембар 2021. |            | Јануар 2022. |            | Фебруар 2022. |            | Март 2022. |            | Април 2022. |            |
|----------------|------------|----------------|------------|--------------|------------|---------------|------------|------------|------------|-------------|------------|
| 1              | 1,29192556 | 1              | 1,30096666 | 1            | 1,31030145 | 1             | 1,31964392 | 1          | 1,32808227 | 1           | 1,33742474 |
| 2              | 1,29222693 | 2              | 1,30126803 | 2            | 1,31060282 | 2             | 1,31994529 | 2          | 1,32838364 | 2           | 1,33772611 |
| 3              | 1,29252830 | 3              | 1,30156940 | 3            | 1,31090419 | 3             | 1,32024666 | 3          | 1,32868501 | 3           | 1,33802748 |
| 4              | 1,29282967 | 4              | 1,30187077 | 4            | 1,31120556 | 4             | 1,32054803 | 4          | 1,32898638 | 4           | 1,33832885 |
| 5              | 1,29313104 | 5              | 1,30217214 | 5            | 1,31150693 | 5             | 1,32084940 | 5          | 1,32928775 | 5           | 1,33863022 |
| 6              | 1,29343241 | 6              | 1,30247351 | 6            | 1,31180830 | 6             | 1,32115077 | 6          | 1,32958912 | 6           | 1,33893159 |
| 7              | 1,29373378 | 7              | 1,30277488 | 7            | 1,31210967 | 7             | 1,32145213 | 7          | 1,32989049 | 7           | 1,33924666 |
| 8              | 1,29403515 | 8              | 1,30307625 | 8            | 1,31241104 | 8             | 1,32175350 | 8          | 1,33019186 | 8           | 1,33956172 |
| 9              | 1,29433652 | 9              | 1,30337762 | 9            | 1,31271241 | 9             | 1,32205487 | 9          | 1,33049323 | 9           | 1,33987679 |
| 10             | 1,29463789 | 10             | 1,30367899 | 10           | 1,31301378 | 10            | 1,32235624 | 10         | 1,33079460 | 10          | 1,34019186 |
| 11             | 1,29493926 | 11             | 1,30398036 | 11           | 1,31331515 | 11            | 1,32265761 | 11         | 1,33109597 | 11          | 1,34050693 |
| 12             | 1,29524063 | 12             | 1,30428173 | 12           | 1,31361652 | 12            | 1,32295898 | 12         | 1,33139734 | 12          | 1,34082200 |
| 13             | 1,29554200 | 13             | 1,30458310 | 13           | 1,31391789 | 13            | 1,32326035 | 13         | 1,33169871 | 13          | 1,34113707 |
| 14             | 1,29584337 | 14             | 1,30488447 | 14           | 1,31421926 | 14            | 1,32356172 | 14         | 1,33200008 | 14          | 1,34145213 |
| 15             | 1,29614474 | 15             | 1,30518584 | 15           | 1,31452063 | 15            | 1,32386309 | 15         | 1,33230145 | 15          | 1,34176720 |
| 16             | 1,29644611 | 16             | 1,30548721 | 16           | 1,31482200 | 16            | 1,32416446 | 16         | 1,33260282 | 16          | 1,34208227 |
| 17             | 1,29674748 | 17             | 1,30578858 | 17           | 1,31512337 | 17            | 1,32446583 | 17         | 1,33290419 | 17          | 1,34239734 |
| 18             | 1,29704885 | 18             | 1,30608995 | 18           | 1,31542474 | 18            | 1,32476720 | 18         | 1,33320556 | 18          | 1,34271241 |
| 19             | 1,29735022 | 19             | 1,30639132 | 19           | 1,31572611 | 19            | 1,32506857 | 19         | 1,33350693 | 19          | 1,34302748 |
| 20             | 1,29765159 | 20             | 1,30669269 | 20           | 1,31602748 | 20            | 1,32536994 | 20         | 1,33380830 | 20          | 1,34334255 |
| 21             | 1,29795296 | 21             | 1,30699406 | 21           | 1,31632885 | 21            | 1,32567131 | 21         | 1,33410967 | 21          | 1,34365761 |
| 22             | 1,29825433 | 22             | 1,30729543 | 22           | 1,31663022 | 22            | 1,32597268 | 22         | 1,33441104 | 22          | 1,34397268 |
| 23             | 1,29855570 | 23             | 1,30759680 | 23           | 1,31693159 | 23            | 1,32627405 | 23         | 1,33471241 | 23          | 1,34428775 |
| 24             | 1,29885707 | 24             | 1,30789817 | 24           | 1,31723296 | 24            | 1,32657542 | 24         | 1,33501378 | 24          | 1,34460282 |
| 25             | 1,29915844 | 25             | 1,30819954 | 25           | 1,31753433 | 25            | 1,32687679 | 25         | 1,33531515 | 25          | 1,34491789 |
| 26             | 1,29945981 | 26             | 1,30850091 | 26           | 1,31783570 | 26            | 1,32717816 | 26         | 1,33561652 | 26          | 1,34523296 |
| 27             | 1,29976118 | 27             | 1,30880228 | 27           | 1,31813707 | 27            | 1,32747953 | 27         | 1,33591789 | 27          | 1,34554803 |
| 28             | 1,30006255 | 28             | 1,30910365 | 28           | 1,31843844 | 28            | 1,32778090 | 28         | 1,33621926 | 28          | 1,34586309 |
| 29             | 1,30036392 | 29             | 1,30940502 | 29           | 1,31873981 |               |            | 29         | 1,33652063 | 29          | 1,34617816 |
| 30             | 1,30066529 | 30             | 1,30970639 | 30           | 1,31904118 |               |            | 30         | 1,33682200 | 30          | 1,34649323 |
|                |            | 31             | 1,31000776 | 31           | 1,31934255 |               |            | 31         | 1,33712337 |             |            |

| Мај 2022. |            | Јун 2022. |            | Јул 2022. |            | Август 2022. |            | Септембар 2022. |            | Октобар 2022. |            |
|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|--------------|------------|-----------------|------------|---------------|------------|
| 1         | 1,34680830 | 1         | 1,35686309 | 1         | 1,36704118 | 1            | 1,37783570 | 1               | 1,38881515 | 1             | 1,39982885 |
| 2         | 1,34712337 | 2         | 1,35719186 | 2         | 1,36738364 | 2            | 1,37818501 | 2               | 1,38917131 | 2             | 1,40019871 |
| 3         | 1,34743844 | 3         | 1,35752063 | 3         | 1,36772611 | 3            | 1,37853433 | 3               | 1,38952748 | 3             | 1,40056857 |
| 4         | 1,34775350 | 4         | 1,35784940 | 4         | 1,36806857 | 4            | 1,37888364 | 4               | 1,38988364 | 4             | 1,40093844 |
| 5         | 1,34806857 | 5         | 1,35817816 | 5         | 1,36841104 | 5            | 1,37923296 | 5               | 1,39023981 | 5             | 1,40130830 |
| 6         | 1,34838364 | 6         | 1,35850693 | 6         | 1,36875350 | 6            | 1,37958227 | 6               | 1,39059597 | 6             | 1,40167816 |
| 7         | 1,34869871 | 7         | 1,35883570 | 7         | 1,36902822 | 7            | 1,37993159 | 7               | 1,39095213 | 7             | 1,40204803 |
| 8         | 1,34901378 | 8         | 1,35916446 | 8         | 1,36945213 | 8            | 1,38028090 | 8               | 1,39132200 | 8             | 1,40241789 |
| 9         | 1,34932885 | 9         | 1,35950693 | 9         | 1,36980145 | 9            | 1,38063022 | 9               | 1,39169186 | 9             | 1,40278775 |
| 10        | 1,34964392 | 10        | 1,35984940 | 10        | 1,37015077 | 10           | 1,38097953 | 10              | 1,39206172 | 10            | 1,40315761 |
| 11        | 1,34995898 | 11        | 1,36019186 | 11        | 1,37050008 | 11           | 1,38133570 | 11              | 1,39243159 | 11            | 1,40352748 |
| 12        | 1,35028775 | 12        | 1,36053433 | 12        | 1,37084940 | 12           | 1,38169186 | 12              | 1,39280145 | 12            | 1,40389734 |
| 13        | 1,35061652 | 13        | 1,36087679 | 13        | 1,37119871 | 13           | 1,38204803 | 13              | 1,39317131 | 13            | 1,40426720 |
| 14        | 1,35094529 | 14        | 1,36121926 | 14        | 1,37154803 | 14           | 1,38240419 | 14              | 1,39354118 | 14            | 1,40463707 |
| 15        | 1,35127405 | 15        | 1,36156172 | 15        | 1,37189734 | 15           | 1,38276035 | 15              | 1,39391104 | 15            | 1,40500693 |
| 16        | 1,35160282 | 16        | 1,36190419 | 16        | 1,37224666 | 16           | 1,38311652 | 16              | 1,39428090 | 16            | 1,40537679 |
| 17        | 1,35193159 | 17        | 1,36224666 | 17        | 1,37259597 | 17           | 1,38347268 | 17              | 1,39465077 | 17            | 1,40574666 |
| 18        | 1,35226035 | 18        | 1,36258912 | 18        | 1,37294529 | 18           | 1,38382885 | 18              | 1,39502063 | 18            | 1,40611652 |
| 19        | 1,35258912 | 19        | 1,36293159 | 19        | 1,37329460 | 19           | 1,38418501 | 19              | 1,39539049 | 19            | 1,40648638 |
| 20        | 1,35291789 | 20        | 1,36327405 | 20        | 1,37364392 | 20           | 1,38454118 | 20              | 1,39576035 | 20            | 1,40685624 |
| 21        | 1,35324666 | 21        | 1,36361652 | 21        | 1,37399323 | 21           | 1,38489734 | 21              | 1,39613022 | 21            | 1,40722611 |
| 22        | 1,35357542 | 22        | 1,36395898 | 22        | 1,37434255 | 22           | 1,38525350 | 22              | 1,39650008 | 22            | 1,40759597 |
| 23        | 1,35390419 | 23        | 1,36430145 | 23        | 1,37469186 | 23           | 1,38560967 | 23              | 1,39686994 | 23            | 1,40796583 |
| 24        | 1,35423296 | 24        | 1,36464392 | 24        | 1,37504118 | 24           | 1,38596583 | 24              | 1,39723981 | 24            | 1,40833570 |
| 25        | 1,35456172 | 25        | 1,36498638 | 25        | 1,37539049 | 25           | 1,38632200 | 25              | 1,39760967 | 25            | 1,40870556 |
| 26        | 1,35489049 | 26        | 1,36532885 | 26        | 1,37573981 | 26           | 1,38667816 | 26              | 1,39797953 | 26            | 1,40907542 |
| 27        | 1,35521926 | 27        | 1,36567131 | 27        | 1,37608912 | 27           | 1,38703433 | 27              | 1,39834940 | 27            | 1,40944529 |
| 28        | 1,35554803 | 28        | 1,36601378 | 28        | 1,37643844 | 28           | 1,38739049 | 28              | 1,39871926 | 28            | 1,40981515 |
| 29        | 1,35587679 | 29        | 1,36635624 | 29        | 1,37678775 | 29           | 1,38774666 | 29              | 1,39908912 | 29            | 1,41018501 |
| 30        | 1,35620556 | 30        | 1,36669871 | 30        | 1,37713707 | 30           | 1,38810282 | 30              | 1,39945898 | 30            | 1,41055487 |
| 31        | 1,35653433 |           |            | 31        | 1,37748638 | 31           | 1,38845898 |                 |            | 31            | 1,41092474 |

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 8. септембра 2022. године, утврђена је референтна каматна стопа на нивоу од 3,5%.

## 16. СРЕДЊИ КУРСЕВИ СТРАНИХ ВАЛУТА

| Шиф.<br>вал. | Назив земље         | Ознака<br>валуте | Кол. | Званични средњи курс динара формиран и важећи од 8.00 часова на дан |                                   |                                   |                                   |                                                 |                                   |                                   |                                   |                                   |                                                 |
|--------------|---------------------|------------------|------|---------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------------|
|              |                     |                  |      | Бр. 178<br>важи за<br>19.IX 2022.                                   | Бр. 179<br>важи за<br>20.IX 2022. | Бр. 180<br>важи за<br>21.IX 2022. | Бр. 181<br>важи за<br>22.IX 2022. | Бр. 182<br>важи за<br>23. 24. и 25.<br>IX 2022. | Бр. 183<br>важи за<br>26.IX 2022. | Бр. 184<br>важи за<br>27.IX 2022. | Бр. 185<br>важи за<br>28.IX 2022. | Бр. 186<br>важи за<br>29.IX 2022. | Бр. 187<br>важи за<br>30.IX, 1. и 2.<br>X 2022. |
| 978          | Европска мон. унија | EUR              | 1    | 117,3135                                                            | 117,3106                          | 117,3156                          | 117,3083                          | 117,3087                                        | 117,3079                          | 117,3121                          | 117,3078                          | 117,3108                          | 117,3179                                        |
| 036          | АУСТРАЛИЈА          | AUD              | 1    | 78,6916                                                             | 78,5685                           | 78,5771                           | 78,7833                           | 78,9958                                         | 79,0858                           | 78,8653                           | 78,4248                           | 78,5528                           | 77,5809                                         |
| 124          | КАНАДА              | CAD              | 1    | 88,3518                                                             | 88,2565                           | 88,0153                           | 88,3545                           | 88,5081                                         | 89,3502                           | 88,8526                           | 89,0855                           | 88,6502                           | 87,1928                                         |
| 156          | КИНА                | CNY              | 1    | 16,7485                                                             | 16,6971                           | 16,7092                           | 16,8271                           | 16,8139                                         | 16,9984                           | 16,9872                           | 16,9950                           | 16,8504                           | 16,8060                                         |
| 191          | ХРВАТСКА            | HRK              | 1    | 15,5867                                                             | 15,5905                           | 15,5885                           | 15,5827                           | 15,5865                                         | 15,6948                           | 15,5727                           | 15,5620                           | 15,5640                           | 15,5759                                         |
| 203          | ЧЕШКА РЕПУБЛИКА     | CZK              | 1    | 4,7803                                                              | 4,7817                            | 4,7594                            | 4,7539                            | 4,7516                                          | 4,7603                            | 4,7599                            | 4,7485                            | 4,7542                            | 4,7750                                          |
| 208          | ДАНСКА              | DKK              | 1    | 15,7705                                                             | 15,7701                           | 15,7686                           | 15,7702                           | 15,7720                                         | 15,7738                           | 15,7709                           | 15,7684                           | 15,7720                           | 15,7715                                         |
| 348          | МАЂАРСКА            | HUF              | 100  | 28,9128                                                             | 29,4181                           | 29,1910                           | 28,7549                           | 28,9130                                         | 28,7766                           | 28,7713                           | 28,7181                           | 28,3086                           | 27,8367                                         |
| 356          | ИНДИЈА              | INR              | 1    | 1,4742                                                              | 1,4701                            | 1,4742                            | 1,4813                            | 1,4740                                          | 1,4932                            | 1,4962                            | 1,4990                            | 1,4824                            | 1,4657                                          |
| 392          | ЈАПАН               | JPY              | 100  | 81,9343                                                             | 81,6471                           | 81,7530                           | 82,3852                           | 83,8938                                         | 84,4489                           | 84,2033                           | 84,8581                           | 83,8413                           | 82,6881                                         |
| 414          | КУВАЈТ              | KWD              | 1    | 379,7782                                                            | 378,9102                          | 380,7712                          | 385,3755                          | 385,2502                                        | 391,8100                          | 391,5624                          | 394,5772                          | 390,1257                          | 385,6604                                        |
| 578          | НОРВЕШКА            | NOK              | 1    | 11,4674                                                             | 11,4439                           | 11,3798                           | 11,4935                           | 11,4475                                         | 11,3313                           | 11,3042                           | 11,2507                           | 11,2754                           | 11,1545                                         |
| 643          | РУСКА ФЕДЕРАЦИЈА    | RUB              | 1    | 1,9483                                                              | 1,9362                            | 1,9393                            | 1,9543                            | 2,0044                                          | 2,0908                            | 2,0698                            | 2,0879                            | 2,0571                            | 2,0772                                          |
| 752          | ШВЕДСКА             | SEK              | 1    | 10,8781                                                             | 10,8420                           | 10,7905                           | 10,7506                           | 10,7525                                         | 10,6819                           | 10,7694                           | 10,7416                           | 10,7509                           | 10,6899                                         |
| 756          | ШВАЈЦАРСКА          | CHF              | 1    | 121,4425                                                            | 121,1261                          | 121,9750                          | 123,5995                          | 121,9806                                        | 123,6382                          | 122,6857                          | 123,3780                          | 123,6543                          | 122,4996                                        |
| 826          | ВЕЛИКА БРИТАНИЈА    | GBP              | 1    | 133,8431                                                            | 133,6568                          | 133,9066                          | 134,1433                          | 134,0977                                        | 128,5284                          | 130,9872                          | 130,8801                          | 130,8104                          | 132,9532                                        |
| 840          | САД                 | USD              | 1    | 117,3839                                                            | 116,9947                          | 117,7040                          | 119,3249                          | 119,3496                                        | 121,7518                          | 121,7183                          | 122,7711                          | 121,0763                          | 119,5536                                        |
| 933          | БЕЛОРУСИЈА          | BYN              | 1    | 46,4002                                                             | 46,2599                           | 46,5261                           | 47,1383                           | 47,1574                                         | 48,1362                           | 48,1024                           | 48,5044                           | 47,8898                           | 47,2484                                         |
| 946          | РУМУНИЈА            | RON              | 1    | 23,8796                                                             | 23,7663                           | 23,7198                           | 23,7068                           | 23,7155                                         | 23,7230                           | 23,7095                           | 23,6866                           | 23,6939                           | 23,6814                                         |
| 949          | ТУРСКА              | TRY              | 1    | 6,4232                                                              | 6,3943                            | 6,4281                            | 6,5010                            | 6,5012                                          | 6,6005                            | 6,5920                            | 6,6401                            | 6,5300                            | 6,4458                                          |
| 975          | БУГАРСКА            | BGN              | 1    | 59,9814                                                             | 59,9800                           | 59,9825                           | 59,9788                           | 59,9790                                         | 59,9786                           | 59,9807                           | 59,9785                           | 59,9801                           | 59,9837                                         |
| 977          | БИХ                 | BAM              | 1    | 59,9814                                                             | 59,9800                           | 59,9825                           | 59,9788                           | 59,9790                                         | 59,9786                           | 59,9807                           | 59,9785                           | 59,9801                           | 59,9837                                         |
| 985          | ПОЉСКА              | PLN              | 1    | 24,8503                                                             | 24,8624                           | 24,7548                           | 24,5374                           | 24,6623                                         | 24,6099                           | 24,6687                           | 24,4595                           | 24,3434                           | 24,1549                                         |
| 040          | АУСТРИЈА            | ATS              | 1    | 8,5255                                                              | 8,5253                            | 8,5257                            | 8,5251                            | 8,5252                                          | 8,5251                            | 8,5254                            | 8,5251                            | 8,5253                            | 8,5258                                          |
| 056          | БЕЛГИЈА             | BEF              | 100  | 290,8126                                                            | 290,8054                          | 290,8178                          | 290,7997                          | 290,8007                                        | 290,7987                          | 290,8091                          | 290,7984                          | 290,8059                          | 290,8235                                        |
| 246          | ФИНСКА              | FIM              | 1    | 19,7307                                                             | 19,7302                           | 19,7311                           | 19,7298                           | 19,7299                                         | 19,7298                           | 19,7305                           | 19,7298                           | 19,7303                           | 19,7315                                         |
| 250          | ФРАНЦУСКА           | FRF              | 1    | 17,8843                                                             | 17,8839                           | 17,8846                           | 17,8835                           | 17,8836                                         | 17,8835                           | 17,8841                           | 17,8835                           | 17,8839                           | 17,8850                                         |
| 280          | НЕМАЧКА             | DEM              | 1    | 59,9814                                                             | 59,9800                           | 59,9825                           | 59,9788                           | 59,9790                                         | 59,9786                           | 59,9807                           | 59,9785                           | 59,9801                           | 59,9837                                         |
| 300          | ГРЧКА               | GRD              | 100  | 34,4280                                                             | 34,4272                           | 34,4286                           | 34,4265                           | 34,4266                                         | 34,4264                           | 34,4276                           | 34,4264                           | 34,4272                           | 34,4293                                         |
| 372          | ИРСКА               | IEP              | 1    | 148,9574                                                            | 148,9537                          | 148,9601                          | 148,9508                          | 148,9513                                        | 148,9503                          | 148,9556                          | 148,9502                          | 148,9540                          | 148,9630                                        |
| 380          | ИТАЛИЈА             | ITL              | 100  | 6,0587                                                              | 6,0586                            | 6,0588                            | 6,0585                            | 6,0585                                          | 6,0584                            | 6,0587                            | 6,0584                            | 6,0586                            | 6,0590                                          |
| 442          | ЛУКСЕМБУРГ          | LUF              | 100  | 290,8126                                                            | 290,8054                          | 290,8178                          | 290,7997                          | 290,8007                                        | 290,7987                          | 290,8091                          | 290,7984                          | 290,8059                          | 290,8235                                        |
| 620          | ПОРТУГАЛИЈА         | PTE              | 100  | 58,5157                                                             | 58,5143                           | 58,5168                           | 58,5131                           | 58,5133                                         | 58,5129                           | 58,5150                           | 58,5129                           | 58,5144                           | 58,5179                                         |
| 724          | ШПАНИЈА             | ESP              | 100  | 70,5068                                                             | 70,5051                           | 70,5081                           | 70,5037                           | 70,5039                                         | 70,5035                           | 70,5060                           | 70,5034                           | 70,5052                           | 70,5095                                         |



# 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



Збирка прописа о  
ПДВ

– седмо измењено и допуњено издање –

ПРИВРЕДНИ  
САВЕТНИК  
Београд, јун 2021.

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



# 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**